Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

VOL. XCV - N. 6

ISSN 0012-3447

CEDAM

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

DAL 1926

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI

COMITATO DI DIREZIONE

A. AMATUCCI
M. BASILAVECCHIA
A. COMELLI
C. CONSOLO
G. CORASANITI
C. CORRADO OLIVA
S. DALLA BONTÀ
E. DE MITA
P. FILIPPI
G. FRANSONI
F. GALLO
A. GUIDARA
S. LA ROSA
M. LOGOZZO
A. LOVISOLO
M. MARINELLI
G. MARINO
V. MASTROIACOVO
G. MELIS
S. M. MESSINA
F. PICCIAREDDA
F. RANDAZZO
L. SALVINI
D. STEVANATO

Novembre-Dicembre
2024

edicolaprofessionale.com/DPT

Wolters Kluwer

TARIFFA R.O.C.: POSTE ITALIANE S.P.A. - SPEDIZIONE IN ABBONAMENTO POSTALE - D.L. 353/2003 (CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1, COMMA 1, DCB MILANO - PUB. BIMESTRALE

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

REDAZIONE

Direttori e coordinatori della redazione: Caterina Corrado Oliva - Graziella Glendi - Antonio Lovisolo.

Capo redazione: Fabio Graziano.

Comitato di redazione: F. Bertocchi, L. Bianchi, M. Busico, F. Capello, D. Corraro, P. de' Capitani, F. Dian, F. Fassò, A. Giolo, R. Iaia, And. Lovisolo, F. Menti, M.G. Ortoleva, M. Pastorino, A. Piccardo, P. Piciocchi, M. Procopio, A. Quattrocchi, N. Raggi, M.V. Serranò, P. Stizza, R. Succio, S. Zagà, N. Zanotti.

Comitato dei revisori: P. Boria, C. Buccico, A. Chizzini, A. Contrino, D. Coppa, P. Coppola, S. Donatelli, S. Fiorentino, A. Giovanardi, G. Girelli, A.E. La Scala, A. Marcheselli, E. Marello, M. Montanari, S. Muleo, S. Muscarà, A. Pace, R. Perrone Capano, F. Pistolesi, P. Pistone, G. Ragucci, R. Schiavolin, A. Uricchio, S. Vinciguerra.

Segretaria di redazione: Marila Muscolo.

Hanno collaborato nel 2024: P. Accordino, F. Amatucci, E. Artuso, E.M. Bagarotto, A. Beraldo, L. Bocanelli, M. Bocchini, G. Bonifacio, A. Borghetti, M. Busico, F. Campodonico, D. Canè, F. Capello, L. Capo, A. Carinci, F. Castro, F. Cocco, A. Comelli, G. Corasaniti, M. D'Alonzo, F. D'Ambrosi, V. De Bonis, V. Delli Priscoli, S. De Marco, M. De Vita, A. Elia, A. Folcarelli, R. Franceschelli, G. Fransoni, F. Gallo, F.L. Giambrone, C. Gianoncelli, G. Giusti, C. Glendi, F. Graziano, I. Lanteri, N. Lanteri, A. Lovisolo, M. Marinelli, G. Marino, S. Marinoni, G. Melis, L. Nicotina, A. Pace, A.J. Pagano, R. Patini, G. Pilla, A. Poddighe, A. Purpura, M. Procopio, F. Randazzo, A. Renda, M.V. Serranò, C. Sottoriva, M. Targhini, A. Travain, G. Turri, A. Uricchio, V. Vadalà, G. Verna, G. Vetrugno, S. Zagà, N. Zanotti.

Tutto ciò che riguarda la Direzione e la redazione (dattiloscritti, libri per recensione - possibilmente in duplice esemplare - pubblicazioni periodiche in cambio) va indirizzato a Diritto e Pratica Tributaria, Via Bacigalupo, 4/15 - 16122 GENOVA (Tel. 010 - 8318871 Fax 010 - 812656) - E-mail: redazione@uckmar.com

Editore: Wolters Kluwer Italia Srl - Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI)

Prof. Avv. Cesare Glendi, *Direttore responsabile*
Iscritto al n. 69 Registro Stampa Tribunale Perugia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Stampa: GECA s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

FSC
MISTO
Carta | A sostegno della gestione forestale responsabile
FSC® C007287

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INDICE DEL FASCICOLO N. 6/2024

SCOGLI

ALBERTO COMELLI, *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale tra vecchie e nuove (in)certezze applicative* 1943

DOTTRINA

FRANCO GALLO, *Qualche osservazione sul libro di Stefano Fassina: "Perché l'autonomia differenziata fa male anche al Nord"* 1956

GIUSEPPE MARINO, *Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo* 1964

FILIPPO LUIGI GIAMBRONE, *Fiscalità sostenibile e diritto di proprietà in Europa: sfide e opportunità nell'era della transizione ecologica* 1978

FRANCO RANDAZZO, *Transazione e* cram down *fiscale e contributivo nelle recenti modifiche del codice della crisi d'impresa e insolvenza* 2007

MARIA GRAZIA ORTOLEVA, *Le misure cautelari dell'ente impositore e dell'agente della riscossione: distonie ed esigenze di riforma* 2020

GUGLIELMO FRANSONI, *Motivi di ricorso e ordine delle questioni nel processo tributario* 2071

VITTORIO DE BONIS, *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024* 2091

RUBRICHE

FABIO GRAZIANO – MASSIMO PROCOPIO, *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale* 2158

DOCUMENTI

ENRICO MANZON, *L'incerta alba della quinta magistratura* 2190

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CESARE GLENDI, *L'"inquietante aurora" della "prima" magistratura tributaria* 2199

CESARE GLENDI, *Riscossione: due "silenzi assordanti" nel decreto attuativo della delega fiscale* 2205

NOTE A SENTENZA

FABIO COCCO, *Riflessioni in tema di stabile organizzazione personale nell'era pre-BEPS e* post-*BEPS* 2207

CHIARA GIANONCELLI, *L'evoluzione delle piattaforme digitali quali connubio tra segnalazione, sostituzione e responsabilità d'imposta* 2235

LUIGI BOCANELLI, *La rilevanza del centro di interessi vitali in sede di risoluzione del conflitto di residenza fiscale tra Italia e Repubblica Ceca* 2276

ANDREA BERALDO, *Il contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di improcedibilità del ricorso per cassazione notificato dal ricorrente, ma non depositato* ex *art. 369 c.p.c.* 2285

LUDOVICO NICOTINA, *Anabasi, catabasi ed ecatombe di un appello tributario. Osservazioni sulla sanatoria della capacità di stare in giudizio dell'Agente della riscossione* 2308

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

FAUSTO CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia iva (2020 – 2024) - Parte seconda* 2331

INDICE ANNATA 2024 2367

* * *

INDICE CRONOLOGICO DELLA GIURISPRUDENZA

Consiglio di Stato

sez. IV, 24 ottobre 2023, n. 9188 2235

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Cassazione

sez. un., 17 luglio 2023, n. 20621 2285

sez. trib., ord. 10 gennaio 2024, n. 992 2207

Corti di Giustizia tributaria di secondo grado

Sicilia, sez. XV, 9 febbraio 2024, n. 1112 2308

Corti di Giustizia tributaria di primo grado

Roma, 2 novembre 2023, n. 13118 2276

Policy Open access per ricerca finanziata con fondi pubblici

Per i contributi che documentano i risultati di **ricerca finanziata con fondi pubblici** (art. 4, L. n. 112/2013), l'Editore si riserva di valutare le richieste di pubblicazione in **Open access (O.A.)** entro il limite massimo del **5% degli articoli** annualmente pubblicati sulla Rivista. La richiesta di pubblicazione in O.A. deve essere contestuale all'**invio dell'articolo** alla redazione e corredata dall'apposita **scheda di progetto** fornita dall'Editore.
Una volta ottenuta l'autorizzazione, è consentito esclusivamente il caricamento in **archivi elettronici istituzionali** o **disciplinari aperti** (es. Iris-Cineca, repository di Ateneo, repository del MiUR) della sola **versione post-print*** dopo un periodo di **embargo di 6 mesi**.

** Post-print" (= Authors' Accepted Manuscript) è la versione definitiva del contributo inviata dall'Autore all'Editore, post-referaggio, e deliberata dall'Autore in bozza word prima dell'impaginazione definitiva in pdf per la stampa.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA In **Pratica**

Risposte chiare, autorevoli e sempre aggiornate

La precisione **conta** nel tuo lavoro

Contenuti e struttura chiari e intuitivi.

Quello che conta nel lavoro di un professionista è arrivare alla risposta giusta nel momento giusto. Scegli la formula "sempre aggiornati" **CARTA + DIGITALE** di IPSOA In Pratica.

Nel **testo cartaceo** trovi velocemente la soluzione ai tuoi dubbi quotidiani. Con la **versione digitale** rimani aggiornato alle ultime novità e consulti normativa, giurisprudenza e prassi.

Y11OPBN

Wolters Kluwer

info.wolterskluwer.it/IPSOA-In-Pratica

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SCOGLI

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE TRA VECCHIE E NUOVE (IN)CERTEZZE APPLICATIVE

1. – Questo breve contributo si propone di evidenziare alcune problematiche (tra le tante) che emergono alla luce del principio del contraddittorio prima della confezione dell'atto impositivo o impoesattivo, nella peculiare prospettiva, sempre più ricca di sfaccettature, delle interrelazioni tra il diritto dell'Unione europea e la disciplina nazionale, anche in considerazione dell'art. 6-*bis* dello Statuto del contribuente, inserito dall'art. 1, 1° comma, lett. *e*) del d.lgs. n. 219 del 2023 (1).

Nell'ottica del principio del contraddittorio (*recte*: del diritto di essere ascoltati) (2), alla stregua della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, non sembrano emergere particolari differenze nell'espletamento degli accertamenti fiscali derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'ufficio tributario, rispetto a quelli espletati presso i locali ove il contribuente sottoposto ad indagine esercita la propria attività imprenditoriale o professionale e, comunque, rispetto ad ogni altro tipo di verifica fiscale. Gli uni e gli altri sono considerati, sotto questo profilo, in modo tendenzialmente omogeneo ed il principio in esame sembra irradiarsi comprendendo (anche) ogni tipologia di potere istruttorio a disposizione dell'ufficio accertatore.

2. – Fatta questa premessa, il diritto di essere ascoltati prima che l'autorità amministrativa emetta un atto potenzialmente lesivo rispetto alla sfera giuridica del destinatario è considerato un principio generale del

(1) Entrato in vigore il 18 gennaio 2024 e adottato in attuazione dell'art. 4, 1° comma, lett. *f*) della legge di delegazione al governo per la riforma tributaria n. 111 del 2023, il quale prevede il criterio direttivo della generalizzazione del principio del contraddittorio, a pena di nullità.

(2) Cfr. A. Comelli, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un equo processo*, *retro*, 2020, 1315 ss. Da ultimo, si veda la sentenza della Corte di giustizia europea 13 giugno 2024, nella causa C-696/22, *C SPRL*, laddove, al punto 104, la traduzione italiana della sentenza afferma che il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante del diritto dell'Unione, mentre la traduzione francese della medesima sentenza indica il *"droit d'être entendu"* al posto della parola "contraddittorio".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

diritto dell'Unione europea anche, ma non solo, nella materia tributaria. Il suo ambito di applicazione dev'essere considerato in senso estensivo, anche se non previsto espressamente da una disposizione nazionale.

Alla luce della sentenza della Corte di giustizia europea 3 luglio 2014, nella cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics* (3), il diritto al contraddittorio non è un istituto che può considerarsi meramente accessorio o financo eventuale, laddove esso è ontologicamente fondamentale ai fini del pieno rispetto dei diritti della difesa, garantiti dal diritto dell'Unione in ogni procedimento, alla stregua degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione.

Il diritto ad una buona amministrazione, di cui all'art. 41, va considerato, secondo la prospettiva della Corte, "parte integrante del rispetto dei diritti della difesa". Esso è garantito anche dall'art. 47 della Carta (pur rubricato "diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale"), compresa la fase amministrativa precontenziosa e si tratta di un principio generale del diritto dell'Unione europea.

L'autorità fiscale, prima di adottare un provvedimento individuale lesivo degli interessi del destinatario, deve mettere in condizione quest'ultimo di manifestare utilmente il suo punto di vista, ad esempio, mediante la presentazione di una memoria o la produzione di (pertinenti) documenti, con riferimento agli elementi sui quali la stessa autorità ritiene di fondare la sua successiva decisione.

In estrema sintesi, la Corte sottolinea la sussistenza di un diritto, riconosciuto a favore di ogni contribuente, di essere sentito entro un "termine sufficiente", prima dell'adozione della decisione di un'amministrazione pubblica lesiva o, comunque, pregiudizievole, rispetto ai suoi interessi, il quale può essere fatto valere dal singolo direttamente, innanzi al giudice nazionale. Questo diritto appartiene, peraltro, alla dimensione del "rispetto dei diritti della difesa" e, segnatamente, del "diritto di essere sentiti" e mira ad "assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta".

Il principio in esame consente all'autorità fiscale di considerare tutti gli elementi che emergono dall'interlocuzione col soggetto passivo sottoposto ad indagine e dalla sua partecipazione alla verifica. Inoltre, permette a quest'ultimo di correggere eventuali errori commessi o, in alternativa, di fornire elementi relativi alla sua situazione fiscale, suscettibili di incidere,

---

(3) In *Corr. trib.*, 2014, 2542 ss., con nota di A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 833 e ss., con nota di R. Iaia, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

direttamente o indirettamente, sulla decisione finale dell'autorità medesima.

Alla luce della partecipazione del soggetto passivo all'indagine che lo riguarda, l'autorità fiscale deve esaminare in modo accurato ed imparziale tutti gli elementi rilevanti e deve motivare, in modo circostanziato e dettagliato, la sua decisione finale, nella prospettiva di consentire al destinatario di comprendere pienamente le ragioni dell'autorità fiscale sul punto.

Nella sentenza 17 dicembre 2015, nella causa C-419/14, *WebMindLicenses*, la Corte di giustizia europea riafferma l'importanza del rispetto dei diritti della difesa, laddove esso "costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio". Questo principio implica che "i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione".

3. – In senso pienamente sintonico, è orientata anche la fondamentale sentenza della Corte di giustizia europea 16 ottobre 2019, nella causa C-189/18, *Glencore* (4), la quale ha confermato, ancora una volta, che è monolitica la giurisprudenza europea secondo cui costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, in punto di rispetto dei diritti della difesa, l'obbligo in capo alle autorità amministrative (anche fiscali), prima di adottare una decisione o un atto lesivo della sfera giuridica del destinatario, di consentire a quest'ultimo di argomentare sugli elementi fattuali e giuridici sui quali l'autorità medesima intende fondare la decisione o l'atto.

Alla luce della sentenza *Glencore*, il principio del contraddittorio va esattamente collocato nella dimensione della tutela giurisdizionale ed effettiva dei diritti riconosciuti e protetti dal diritto dell'Unione. Secondo questa sentenza (5), il diritto al contraddittorio (o, più esattamente, il diritto di essere ascoltati) è un corollario del rispetto dei diritti della difesa e presuppone che l'autorità fiscale esamini le osservazioni presentate dal soggetto passivo con tutta "l'attenzione necessaria", oltre che "in modo accurato e imparziale", ivi considerando "tutti gli elementi rilevanti della fattispecie", con l'obbligo di motivare la decisione in modo circostanziato, dettagliato e concreto, al fine di far comprendere al destinatario "le ragioni

---

(4) Cfr. sulla sentenza F. Mattarelli, *Contestazione dell'iva detratta e frode del fornitore: la Corte di giustizia indica le garanzie procedimentali e processuali per il contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento *online*, 30 novembre 2019; A. De Rinaldis, *Diritto alla difesa del contribuente*, in *L'iva*, 2020, 2, 16 ss.

(5) Si veda, in particolare, il punto 42 della sentenza *Glencore*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

del diniego opposto alla sua domanda", vale a dire le ragioni che non hanno consentito di accogliere e condividere le osservazioni formulate dal contribuente.

Conseguentemente, la tutela effettiva dei diritti della difesa, che sono pienamente tutelati dal diritto dell'Unione, implica che l'autorità fiscale, ricevute le osservazioni presentate dal contribuente, le esamini attentamente ed in modo imparziale. In altre parole, l'autorità fiscale, in sede di motivazione dell'atto o della decisione, deve prendere posizione scrupolosamente e puntualmente, vale a dire non in modo generico e/o astratto, magari mediante formule di stile, accogliendo o confutando, una per una, le argomentazioni esposte dal soggetto passivo nelle proprie osservazioni o memorie. Se la motivazione dell'atto impositivo o della decisione amministrativa assunta dall'autorità fiscale non presenta i requisiti *ut supra* descritti, risulta violato uno dei principi fondamentali tutelati dal diritto dell'Unione, vale a dire il rispetto dei diritti della difesa.

Qualora l'autorità fiscale motivi l'atto impositivo successivamente e, quindi, tardivamente, vale a dire nei propri atti processuali, questo vizio non può essere sanato, essendo stata omessa la necessaria motivazione, in punto di fatto e di diritto, del diniego dell'accoglimento delle argomentazioni esposte dal soggetto passivo nelle proprie osservazioni o memorie. Difatti, il suddetto obbligo di motivazione dev'essere osservato, secondo la Corte di giustizia europea, prima dell'impugnazione dell'atto impositivo (o della decisione amministrativa) innanzi al giudice tributario.

Si aggiunge che la violazione in esame non può che condurre ad una declaratoria di annullamento dell'atto impugnato o della decisione amministrativa impugnata, sempre che il ricorrente abbia tempestivamente e precisamente eccepito tale motivo di impugnazione, in quanto si tratta di una grave violazione di un principio fondamentale dell'Unione e, segnatamente, quello del rispetto dei diritti della difesa. La declaratoria di annullamento dell'atto è giustificata a condizione che l'eccezione di omessa instaurazione dell'interlocuzione non sia pretestuosa e, se fosse stata attivata la necessaria partecipazione del contribuente sottoposto ad indagine, l'esito avrebbe potuto essere potenzialmente e ragionevolmente diverso. Il contribuente non deve produrre in giudizio alcuna "prova di resistenza" e, segnatamente, nemmeno una prova, ma deve allegare le ragioni, solamente enunciandole, che avrebbe sostenuto qualora il contraddittorio endoprocedimentale fosse stato attivato, con i requisiti sopra evidenziati.

Più recentemente, nella sentenza della Corte di giustizia europea 19 gennaio 2023, nella causa C-680/20, *Unilever Italia c. Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato*, al punto 54, si legge che "la produzione,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nel corso del procedimento, di prove idonee a dimostrare l'inidoneità a produrre effetti restrittivi fa sorgere l'obbligo, per detta autorità garante della concorrenza, di esaminarle. Infatti, il rispetto del diritto di essere ascoltato, il quale, secondo giurisprudenza costante, costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, esige che le autorità garanti della concorrenza ascoltino l'impresa in posizione dominante, il che implica che esse prestino tutta l'attenzione richiesta alle osservazioni prodotte da quest'ultima ed esaminino, con cura e imparzialità, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e, in particolare, le prove prodotte da detta impresa".

4. – Sotto un diverso profilo, afferma la Corte di giustizia europea nella sentenza 15 maggio 1997, nella causa C-250/95, *Futura Participations*, al punto 19, che "secondo una giurisprudenza costante, se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri tuttavia questi ultimi devono esercitare la competenza nel rispetto del diritto comunitario".

Aggiunge la sentenza 2 giugno 2016, nella causa C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*, al punto 48, con riferimento al principio di proporzionalità, che, "secondo una giurisprudenza costante, in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale legislazione, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che loro sembrano appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità" (6).

Inoltre, la sentenza della Corte europea 24 febbraio 2022, nella causa C-257/20, *Viva Telecom Bulgaria*, al punto 70, con riferimento alla direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, afferma che "l'armonizzazione prevista da detta direttiva non riguarda le imposte dirette, che, come l'imposta sui redditi delle società, rientrano, di norma, nella competenza degli Stati membri, [comunque] nel rispetto del diritto dell'Unione".

Conseguentemente, secondo la giurisprudenza monolica della Corte europea, con riferimento anche alle imposte (prevalentemente) non armo-

---

(6) Da ultimo, v. la sentenza della Corte di giustizia europea 25 aprile 2024, nella causa C-657/22, *SC Bitulpetrolium Serv SRL*, punto 28, secondo cui il principio di proporzionalità è un "principio generale del diritto dell'Unione" e, come tale, è applicabile anche in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, di cui alla direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nizzate, tra le quali le imposte sui redditi, devono pur sempre essere rispettati i principi generali del diritto dell'Unione, tra i quali rientrano, a pieno titolo, i diritti della difesa e, segnatamente, il diritto al contraddittorio (*recte*: il diritto di essere ascoltati). A prescindere dal livello di armonizzazione/ravvicinamento del singolo tributo, elevato con riferimento all'iva, tuttora assai limitato in relazione alle imposte sui redditi, i principi generali del diritto dell'Unione devono pur sempre essere osservati, ivi compresi i diritti della difesa e il principio di proporzionalità.

La Corte di Cassazione ha espresso un orientamento *in parte qua* sintonico. Nell'arresto 1° luglio 2021, n. 18702, ha significativamente affermato che "per una consolidata giurisprudenza comunitaria, l'esercizio della potestà impositiva diretta, pur essendo attribuito in via di principio agli ordinamenti degli Stati membri e alle Convenzioni internazionali, deve conformarsi ai principi del diritto comunitario e alle libertà fondamentali riconosciute dal Trattato (Cass. civ., sez. trib., 7 novembre 2001, n. 13803). Pertanto, nella sentenza 14 febbraio 1995, C-279/93, la Corte di giustizia ha affermato che, benché la materia delle imposte dirette non rientri in quanto tale, nella competenza della comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal diritto comunitario (Corte giustizia UE 28 gennaio 1985, C-270/83; 13 luglio 1993, C-330/91; 12 aprile 1994, C-1/93; 15 maggio 1997, C-250/95)".

5. – Alla stregua di questa giurisprudenza europea e di legittimità, non è condivisibile, in quanto palesemente incoerente, l'orientamento secondo cui sarebbe pienamente legittimo l'atto impositivo o impoesattivo, in materia di imposte sui redditi, notificato senza aver attivato la partecipazione del contribuente nella fase endoprocedimentale, con riferimento agli accertamenti cosiddetti a tavolino, senza alcun accesso presso la sede del soggetto passivo (7). E non rileva il livello (finora modesto) di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sui redditi, laddove i principi generali del diritto dell'Unione devono pur sempre prevalere anche in questa materia, rispetto al diritto nazionale.

Conseguentemente, i diritti della difesa (oltre al principio di proporzionalità) devono essere pienamente riconosciuti e applicati anche in relazione alle imposte sui redditi. Poiché il diritto al contraddittorio (o, meglio, il diritto di essere ascoltati) è una componente essenziale dei diritti della difesa, alla stregua degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali

---

(7) *Contra*, tra le tante, Cass. civ., 19 giugno 2024, n. 16914, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2024, 765 ss., con nota critica di F. Dami, *Le aspettative (per ora) tradite sull'affermarsi del principio del contraddittorio preventivo*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

e della giurisprudenza della Corte europea, il diritto che ne occupa trova ingresso a pieno titolo anche nel settore delle imposte sui redditi.

Questo assunto prescinde dall'entrata in vigore il 18 gennaio 2024 dell'art. 6-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente e già esplicava i suoi effetti prima di tale data, nonostante il non condivisibile orientamento, pienamente orientato in senso contrario, da parte della Corte di Cassazione, anche a sezioni unite (8). Poiché si tratta di principi generali di matrice europea, che prevalgono sul diritto nazionale e non necessitano di alcuna specifica implementazione, essi sono applicabili direttamente, anche in presenza di un diverso orientamento della Corte di legittimità, pur nella sua più autorevole composizione (9).

Sul piano operativo, si può domandare al giudice di merito o di legittimità nel ricorso, oppure in una memoria (e perfino nella pubblica udienza) l'applicazione diretta dei principi europei sopra evidenziati, ovvero di sospendere il processo con ordinanza e di inviare quest'ultima alla Corte di giustizia europea, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione, sottoponendo alla Corte stessa la questione in via pregiudiziale.

6. – Con riferimento all'art. 6-*bis* dello Statuto del contribuente, inserito, come già anticipato, dall'art. 1, 1° comma, lett. *e*), del d.lgs. n. 219 del 2023, si è parzialmente ridotta la notevole distanza che, in precedenza, separava il principio del diritto di essere ascoltati, di matrice europea e la disciplina nazionale sul contraddittorio, come interpretata dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 24823/2015. Tuttavia,

---

(8) Cfr. Cass. civ., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823, la quale imposta erroneamente la soluzione del problema sulla base della distinzione tra imposte armonizzate e imposte non armonizzate, trascurando i principi generali del diritto dell'Unione europea, dai quali non si può prescindere, ivi compreso il diritto di essere ascoltati, inteso come componente essenziale dei diritti della difesa. Sulla sentenza, v. la nota critica di M. Beghin, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 479 ss. V. anche A. Marcheselli, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, *ivi*, 2018, 176 ss.

(9) La segnalata distonia non era affatto superata alla luce del disposto dell'art. 5-*ter* del d.lgs. n. 218 del 1997, inserito dall'art. 4-*octies*, 1° comma, lett. *b*), del d.l. n. 34 del 2019, convertito con modificazioni dalla l. n. 58 del 2019, applicabile agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020 e abrogato dall'art. 1, 1° comma, lett. *c*), del d.lgs. n. 13 del 2024, applicabile con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024, ai sensi dell'art. 41, 2° comma, del d.lgs. da ultimo citato. Difatti, l'invito a comparire ivi previsto (solamente per le imposte indicate nel d.lgs. n. 218 del 1997 e non in senso generalizzato), da notificare prima della confezione dell'atto impositivo o impoesattivo, era esclusivamente finalizzato ad avviare il procedimento di definizione dell'accertamento e non era previsto espressamente il diritto di accesso al fascicolo da parte del contribuente, prima di comparire innanzi al funzionario dell'ufficio tributario. Si è trattato di un passo avanti probabilmente decisivo, ancorché piuttosto rozzo e, in larga misura, discutibile, verso la generalizzazione del principio del contraddittorio.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

permangono talune perplessità, che di seguito saranno sintetizzate (10), le quali fanno ritenere troppo ottimistica l'enfatica descrizione del nuovo contraddittorio in termini di "svolta di portata storica" (11).

Difatti, l'art. 4, 1° comma, lett. *f*), della legge di delegazione n. 111 del 2013, in sintonia con il *decisum* della Corte costituzionale nella sentenza n. 47 del 2023 (12), prevede, tra i principi generali dell'ordinamento codificati dallo Statuto del contribuente, compresi i "criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria", "una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità" (13). Correttamente, questa nullità è stata implementata nel 1° comma dell'art. 6-*bis* come causa di annullabilità, a fronte dell'omissione del contraddittorio, il quale dev'essere "informato ed effettivo" e deve precedere, in via di principio, la notificazione di tutti gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario.

Alcuni punti di frizione, in relazione alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea, emergono alla luce del 2° comma dell'art. 6-*bis*. La giurisprudenza europea *in parte qua* non sembra calibrare il principio del contraddittorio (o, meglio, il diritto di essere ascoltati) rispetto alla tipologia di atto o di decisione dell'autorità fiscale, potenzialmente lesivo della sfera giuridica del destinatario. In altre parole, il principio è formu-

---

(10) Sull'art. 6-*bis* previsto dalla bozza del decreto legislativo sulla riforma dello Statuto del contribuente, esprime una valutazione fortemente critica A. Giovanardi, *Diritto al contraddittorio anticipato o obbligo di contraddire anticipatamente? Un nodo da sciogliere nella riforma fiscale*, in *Ipsoa Quotidiano*, 9 dicembre 2023.

(11) Cfr. G. Melis, *Delega fiscale: sul contraddittorio una svolta di portata storica*, in *Ipsoa Quotidiano*, 23 ottobre 2023. V. anche Id., *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il "giusto procedimento tributario"*, in *Fisco*, 2023, 1318 ss.

(12) La Consulta, in questa sentenza, ha affermato che, in materia tributaria, "si è assistito a progressive e ripetute aperture del legislatore, che hanno reso obbligatorio, in un sempre più consistente numero di ipotesi, il contraddittorio endoprocedimentale", pur con differenti modalità, strutture e forme, collocate all'interno della dinamica istruttoria amministrativa, valorizzando le esigenze, a favore del contribuente, "di matrice tipicamente collaborativa o più prettamente difensiva, ad essa sottese". Prima dell'innesto dell'art. 6-*bis* nello Statuto del contribuente, le disposizioni di diritto positivo sul contraddittorio erano non poco frammentate, pur aspirando tale istituto ad assurgere a principio generale del sistema tributario, quale espressione del principio del "giusto procedimento". Conclude la Corte nel senso che spetta al legislatore il compito di adeguare il diritto vigente, con una scelta tra le diverse possibili opzioni, alla luce di un bilanciamento tra i differenti interessi in gioco, garantendo l'estensione del principio del contraddittorio nella materia tributaria. Si veda il commento di R. Miceli, *L'auspicato riconoscimento del contraddittorio nelle indagini tributarie. Un passaggio storico in attesa di attuazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2023, 657 ss.

(13) Cfr. gli spunti interpretativi e la proposta di implementazione mediante l'innesto dell'art. 12-*bis* nello Statuto del contribuente di A. Viotto, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 settembre 2023.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

lato nella giurisprudenza della Corte in termini molto ampi e tendenzialmente onnicomprensivi e non sembra che possa essere ridimensionato, se non in modo forzato e arbitrario, trattandosi di una componente fondamentale dei diritti della difesa, vale a dire, come già evidenziato, di un principio generale del diritto dell'Unione.

Ai sensi del 2° comma, dell'art. 6-*bis*, il diritto al contraddittorio non è riconosciuto "per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione". *In apicibus*, non è chiara la differenza tra gli atti automatizzati e quelli sostanzialmente automatizzati, con particolare riferimento all'avverbio "sostanzialmente", che dovrebbe essere il creativo *discrimen* tra le due diverse tipologie di atti.

Peraltro, la "generale applicazione del principio" in esame, di cui all'art. 4, 1° comma, lett. *f*), della legge di delegazione n. 111 del 2023, ha subito, in sede di implementazione, un drastico e ingiustificato ridimensionamento. Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 aprile 2024 ha individuato gli atti per i quali il diritto al contraddittorio non sussiste, ai sensi dell'art. 6-*bis*, 2° comma, dello Statuto del contribuente e prevede un numero molto elevato di atti, diversificati con riferimento a numerosi tributi. L'elevato numero di questi atti non è in linea, da un lato, col criterio direttivo contenuto nella legge di delegazione n. 111 del 2023 e, dall'altro, con la giurisprudenza della Corte di giustizia europea sul diritto di essere ascoltati, *ut supra* sintetizzato.

Peraltro, l'utilizzo della strumentazione informatica, in via di principio, consente di rendere assai più snella ed efficace la partecipazione del contribuente alla fase istruttoria calibrata sulla sua posizione fiscale, ad esempio, consentendo al contribuente di dialogare con l'ufficio tributario mediante il canale di assistenza fiscale, ulteriormente potenziato, denominato "Civis" (o un altro canale similare), collocato nell'area riservata all'interno del sito internet dell'Agenzia delle entrate, senza doversi necessariamente recare di persona presso l'ufficio accertatore.

Insomma, gli strumenti informatici esistono e, da un punto di vista tecnologico, non sono nemmeno particolarmente complessi e un loro ulteriore utilizzo generalizzato, in questo contesto, non dovrebbe essere considerato un ostacolo insormontabile. D'altro canto, l'introduzione del processo tributario telematico sembrava, all'inizio del suo percorso, molto avveniristica e di difficile attuazione, almeno nell'immediato futuro, ma la prassi ha smentito le previsioni talvolta catastrofiche e, attualmente, questo strumento è utilizzato largamente dai difensori e dai giudici tributari senza particolari criticità.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In una prospettiva operativa, a fronte di un contraddittorio endoprocedimentale omesso dall'ufficio tributario, il contribuente, alla stregua dell'art. 6-*bis*, 2° comma, dello Statuto del contribuente e del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 aprile 2024, può domandare al giudice di merito, nel ricorso avverso uno degli atti autonomamente impugnabili, l'applicazione diretta dei principi europei sopra evidenziati. In alternativa o, meglio, in via subordinata, egli può domandare al giudice di rinviare la questione in via pregiudiziale alla Corte di giustizia europea, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione.

Si segnala, poi, un ulteriore ridimensionamento dell'istituto del contraddittorio, in relazione al concordato preventivo biennale. Difatti, l'art. 17, 1° comma, lett. *g*), punto 2.1), della legge di delegazione n. 111 del 2023, prevede l'introduzione di questo peculiare concordato, a cui può aderire il contribuente (titolare di reddito d'impresa o di lavoro autonomo) "previo contraddittorio con modalità semplificate" con l'Agenzia delle entrate, in seguito al quale essa formula una proposta per la definizione biennale della base imponibile, ai fini delle imposte sui redditi e dell'irap.

Nel decreto legislativo di attuazione n. 13 del 2024, l'obbligatoria attivazione del contraddittorio è stata eliminata, laddove la proposta di concordato è formulata sulla base dei dati dichiarati dal contribuente e, almeno astrattamente, nel rispetto della sua capacità contributiva, con l'ausilio delle numerose informazioni già in possesso dell'Agenzia delle entrate e utilizzando la specifica metodologia descritta nell'art. 9 del citato d.lgs.

Il contraddittorio, inizialmente previsto nella legge di delegazione come generalizzato (sia pure con "modalità semplificate"), rispetto ai contribuenti potenzialmente fruitori del concordato preventivo, è stato non solo depotenziato, ma financo eliminato del tutto a favore di una metodologia che prevede, in larga misura, l'elaborazione della proposta da parte dell'Agenzia delle entrate in modo automatizzato.

7. – Infine, si aggiungono a queste brevi riflessioni tre ulteriori criticità, alla luce dell'art. 6-*bis*, 3° comma, dello Statuto. *In primis*, lo schema di atto autonomamente impugnabile dev'essere comunicato al contribuente destinatario, con assegnazione a quest'ultimo di un termine non inferiore a sessanta giorni. Inoltre, entro questo termine, il contribuente può inviare all'ufficio accertatore le proprie controdeduzioni (14), "ovvero" può richiedere di accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

---

(14) Con riferimento alle imposte sui redditi, all'iva, al recupero dei crediti indebitamente compensati, il quale non scaturisce da un precedente atto di accertamento, alle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale, la comunicazione al contribuente dello schema di atto autonomamente impugnabile deve indicare l'invito a

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con riferimento al primo punto, sarebbe stato opportuno prevedere l'espletamento del contraddittorio prima della confezione dello schema di atto impositivo o impoesattivo, sulla base degli elementi e del materiale probatorio acquisiti dall'ufficio tributario in esito all'istruttoria amministrativa posta in essere fino a quel momento.

Alla luce della formulazione letterale della disposizione in commento, è facile immaginare che raramente l'ufficio accertatore modificherà lo schema di atto sulla base delle "controdeduzioni" elaborate dal destinatario, specialmente qualora tale schema sia già asseritamente sorretto da un'adeguata, vale a dire sufficiente e non contraddittoria motivazione. In altre parole, lo schema di atto sembra la premessa logica della confezione dell'atto definitivo che sarà notificato al contribuente, in tal modo vanificando nella sostanza, ancorché non nella forma, il legittimo espletamento del contraddittorio.

Sotto un altro profilo, l'alternativa tra la presentazione di "controdeduzioni" e la richiesta di accesso al fascicolo e di estrarre da esso delle copie, emerge alla luce della congiunzione "ovvero", la quale, sul piano grammaticale, attribuisce alla "correlazione" il valore di una scelta equivalente, vale a dire di un'alternanza indifferente. La previsione di questa alternativa configura una impostazione non poco discutibile e irrazionale, posto che, alla luce dell'accesso al fascicolo, il contribuente potrà presentare "controdeduzioni" meglio calibrate, in punto di fatto e di dritto, sugli elementi istruttori e sul materiale probatorio raccolti fino a quel momento

---

formulare osservazioni e, in alternativa, quello a presentare l'istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, alla luce dell'art. 1, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997, inserito dall'art. 1, 1° comma, lett. *a*), n. 3), del d.lgs. n. 13 del 2024. Il riferimento alla "formulazione di osservazioni", contenuto in questa disposizione, non dovrebbe essere inteso diversamente rispetto alle "controdeduzioni" di cui all'art. 6-*bis*, 3° comma, primo periodo, dello Statuto del contribuente. Pur essendo diversi i due sostantivi (e parzialmente diversi sono anche i tributi ai quali si riferiscono in sede applicativa), non si ritiene che essi sottendano un diverso concetto e questa diversità, che pure non dovrebbe esservi, è da intendere come un difetto di coordinamento tra le due citate disposizioni. Contiene il riferimento alle "osservazioni", in relazione al contraddittorio di cui all'art. 6-*bis*, 3° comma, anche l'art. 6, comma 2-*ter* e l'art. 7, comma 1-*quater* del d.lgs. n. 218 del 1997, introdotti dall'art. 1, 1° comma, del d.lgs. n. 13 del 2024, rispettivamente lett. *e*) n. 2) e lett. *f*). Per completezza, si sottolinea che l'art. 12, 7° comma dello Statuto del contribuente, abrogato dall'art. 1, 1° comma, lett. *o*), del d.lgs. n. 219 del 2023, consentiva al contribuente di comunicare "osservazioni e richieste" entro sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni di accesso, ispezione e verifica, di cui al 1° comma dello stesso art. 12. Il riferimento alle controdeduzioni all'interno dello svolgimento del contraddittorio endoprocedimentale è forzato e fuorviante, laddove le controdeduzioni vanno più esattamente collocate nella dimensione processuale, di cui agli artt. 23, 2° e 3° comma (per il primo grado del giudizio) e 54, 1° comma (per il giudizio di appello), del d.lgs. n. 546 del 1992.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'ufficio tributario. Conseguentemente, la congiunzione composta "ovvero" dovrebbe essere sostituita dalla congiunzione semplice "e" in sede di decreto legislativo correttivo e integrativo, di cui all'art. 1, 6° comma, della legge di delegazione n. 111 del 2023.

Peraltro, la previsione di questa alternativa, oltre ad essere discutibile, per quanto sopra osservato, non è sicuramente in sintonia con la giurisprudenza della Corte di giustizia europea sul diritto di essere ascoltati, il quale sarebbe totalmente disconosciuto qualora il contribuente optasse per l'accesso agli atti (15). Difatti, come già sottolineato, la formulazione letterale della disposizione in esame non consentirebbe di presentare le controdeduzioni, con una grave violazione dei diritti della difesa, il rispetto e l'importanza dei quali è stato sottolineato dalla Corte europea in numerose sentenze, anche nella dimensione endoprocedimentale e non solamente in quella processuale, alla stregua degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali.

Anche questa distonia può essere eccepita dal contribuente innanzi al giudice tributario e da questi, eventualmente, in caso di dubbio sulla portata applicativa del diritto di essere ascoltati, rinviata in via pregiudiziale alla Corte europea, in virtù dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione.

Un'altra criticità è ravvisabile laddove è previsto, nel secondo periodo del 3° comma, che "l'atto non è adottato prima della scadenza del termine" di sessanta giorni dalla comunicazione dello schema di atto. La disposizione non indica gli effetti del mancato rispetto del termine stesso, mentre sarebbe stato opportuno specificare che l'atto impositivo o impoesattivo notificato *ante tempus* è annullabile dal giudice tributario.

8. – In conclusione, si è voluto evidenziare che il principio del contraddittorio endoprocedimentale, come interpretato dalla Corte di Cassa-

---

(15) Il rispetto dei diritti della difesa presuppone il diritto di accesso al fascicolo, contenente le informazioni e i documenti, ivi comprese le prove, raccolte dall'autorità fiscale nei confronti del contribuente sottoposto ad indagine: cfr. Corte di giustizia, 7 gennaio 2004, nei procedimenti riuniti C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, *Aalborg Portland e a.* contro *Commissione*, punto 68. In via di principio, questo accesso al fascicolo, contenente documenti, verbali, informazioni e altri elementi utili ai fini dell'istruttoria espletata dall'ufficio tributario, compreso il materiale probatorio proveniente da procedimenti penali e/o tributari nei confronti dei fornitori del soggetto medesimo, dev'essere riconosciuto durante lo svolgimento dell'indagine a carico del contribuente, per permettergli di presentare le proprie osservazioni prima della decisione finale dell'autorità fiscale, a meno che sussistano obiettivi di interesse generale che giustificano la restrizione, totale o parziale, all'accesso. Se quest'ultimo è autorizzato successivamente all'adozione della decisione finale, il vizio non è sanabile *a posteriori* e l'atto impositivo notificato al contribuente è annullabile (in senso sintonico, cfr. la già citata sentenza *Glencore*).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

zione, anche nella sua più autorevole composizione, era in larga misura contrario alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea, almeno con riferimento alle imposte sui redditi, fino al 18 gennaio 2024, data nella quale è entrato in vigore l'art. 6-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente. Ma anche dopo questa data non mancano le criticità e, tra queste, ipotesi di contrarietà rispetto alla giurisprudenza della Corte europea, come *ut supra* sottolineato in relazione ai numerosissimi atti confezionati dagli uffici tributari, per i quali è escluso il contraddittorio, alla luce del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 aprile 2024.

In tutti i casi nei quali la disciplina nazionale è in contrasto con la giurisprudenza della Corte europea sul diritto di essere ascoltati, il contribuente potrà far valere tale divergenza davanti al giudice tributario. Quest'ultimo, in caso di dubbio in sede interpretativa, potrà rinviare la questione, in via pregiudiziale, alla Corte europea, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione, previa sospensione con ordinanza del processo.

Postilla: durante il tempo fisiologico di pubblicazione di questo breve contributo, il 5 agosto 2024 è stata depositata la fondamentale (e, per alcuni aspetti, storica) sentenza della Corte di Cassazione n. 22124. Questa decisione, a quanto consta per la prima volta, ha affermato che il contraddittorio endoprocedimentale era obbligatorio, nella disciplina previgente rispetto all'innesto dell'art. 6-*bis* nello Statuto del contribuente, anche con riferimento ad un accertamento a tavolino ai fini dell'irpef, innescato da un accertamento bancario nei confronti di un contribuente persona fisica, che aveva trasferito la residenza in un altro Stato. Questa coraggiosa pronuncia è in contrasto con la sentenza delle sezioni unite della stessa Corte 9 dicembre 2015, n. 24823 e, con riferimento al principio in esame, in definitiva, scardina la ormai vetusta distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati. Superando auspicabilmente in via definitiva questa risalente prospettiva, la distinzione va correttamente fondata, ai fini delle imposte sui redditi, sui singoli istituti del diritto tributario ai quali si applicano o meno principi generali del diritto dell'Unione europea. Con riferimento al contraddittorio endoprocedimentale, si tratta di un istituto per il quale trova applicazione, senza dubbio, il principio generale del diritto di essere ascoltati, che appartiene al più ampio *genus* dei diritti della difesa, i quali trovano riscontro negli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

ALBERTO COMELLI

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DOTTRINA

QUALCHE OSSERVAZIONE SUL LIBRO DI STEFANO FASSINA: "PERCHÉ L'AUTONOMIA DIFFERENZIATA FA MALE ANCHE AL NORD"

Sintesi: Il difetto principale della legge n. 86 del 26 giugno 2024 sul regionalismo differenziato è quello di perseguire l'obiettivo di individuare i Livelli Essenziali delle Prestazioni, intendendoli non come strumenti di prestazioni sostanziali perequative da garantire con carattere di generalità, ma come mere quote di partecipazione al gettito di tributi erariali maturato nel territorio nazionale. Gli artt. 1 e 4 di tale legge degradano, invece, i LEP a meri indici tecnico-amministrativi. Inoltre, essi dovrebbero essere individuati e valutati in modo integrale dal Parlamento e non rimessi esclusivamente a una sede tecnica sotto il controllo del Ministro degli Affari regionali. Tutto ciò costituisce un'ulteriore ragione che dovrebbe spingere il Governo ad individuare modalità di attuazione dell'art. 116 che non solo sia più conforme alla centralità del Parlamento, ma eviti anche la crescita di spinte separatiste e, soprattutto, il rischio di una sempre più forte dinamica competitiva fra le diverse aree del Paese.

SOMMARIO: 1. Una prima considerazione d'ordine generale. – 2. Il criticabile meccanismo di individuazione dei LEP. – 3. (In particolare): il loro declassamento. – 4. L'insostituibile funzione del Parlamento nell'individuazione delle modalità di attuazione dell'art. 116 Cost.

1. – *Una prima considerazione d'ordine generale*

La prima considerazione che la lettura del libro di Stefano Fassina mi ha suggerito è d'ordine generale, direi storico. È che l'uscita dalla crisi pandemica poteva costituire una spinta verso la ripresa del percorso attuativo del federalismo fiscale segnato dal Titolo V della Costituzione e, di conseguenza, verso anche il rilancio dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali. L'attuazione del PNRR sarebbe stata infatti la migliore occasione per rilanciare le autonomie e riorganizzare la materia dei rapporti Stato-Regioni-enti locali. L'enfasi che il Piano ha posto sulla necessità di una riforma della Pubblica Amministrazione come pre-requisito di una sua corretta attuazione non può prescindere infatti – almeno in teoria – dall'assetto istituzionale e finanziario che si vuole dare al sistema di relazioni intra e intergovernative.

È accaduto, invece, che sono state differite di due anni sia la rideterminazione dell'addizionale irpef a favore delle Regioni a statuto ordinario e della compartecipazione all'iva, sia la soppressione di parte dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni, sia – soprattutto – l'istituzione del fondo

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

perequativo di cui all'art. 119 Cost. Il PNRR si è limitato a prendere atto di ciò affermando, un po' ambiguamente, che il completamento del federalismo fiscale "è in corso di approfondimento da parte del tavolo tecnico istituito presso il MEF" e che il processo sarà definito entro il primo quadrimestre del 2026.

Tutto ciò mi fa pensare che se si fosse voluto dare attuazione, seppur nei larghi tempi indicati dal PNRR, al disegno di decentramento finanziario prefigurato dagli artt. 117, 118 e 119 Cost., i temi su cui le forze politiche avrebbero dovuto confrontarsi dovevano essere, per le grandi linee, gli stessi a suo tempo affrontati e definiti dalla legge delega n. 42 del 2009 e dai decreti delegati di essa attuativi; legge e decreti – si badi bene – che sono tutt'ora vigenti, la cui applicazione è rimasta però finora sospesa e integrata da iniziative legislative di segno contrario, l'ultima appunto quella relativa al regionalismo differenziato. Questi temi sono in particolare quelli, su cui gli addetti ai lavori si soffermano da tempo immemorabile, del rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e locale, della perequazione interregionale finanziaria, dello sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale da parte dello Stato e delle Regioni nei loro rispettivi ambiti, della fiscalizzazione dei trasferimenti statali, del superamento per tutti gli enti territoriali della spesa storica e, naturalmente, dell'introduzione dei Livelli Essenziali delle Prestazioni e del finanziamento delle funzioni in relazione ai fabbisogni e ai costi *standard*, che a noi qui più interessa.

Dobbiamo prendere atto che l'attuale Governo ha invece preferito proporre solo le parziali iniziative legislative riguardanti il regionalismo differenziato e in particolare i LEP, rinviando l'attuazione nel tempo del progetto federalista disegnato dalla legge n. 42 e dai suoi decreti di attuazione nel solco della riforma costituzionale del 2012.

Da qui il varo della legge n. 86 del 26 giugno 2024 di cui oggi discutiamo, che ha avuto come primi effetti sia quello di confermare il rinvio a tempi indeterminati dell'attuazione del progetto perequativo, sia quello di smantellare progressivamente l'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali sostituendola con la ripresa dei trasferimenti temporanei ed estranei a una logica perequativa di lungo termine. Sta di fatto che, nonostante la vigenza della legge n. 42 e dei suoi decreti legislativi di attuazione – soprattutto il d.lgs. n. 68 del 2011 – e nonostante il pressante invito della Corte costituzionale a dare attuazione a tale legge (v. la sentenza n. 293 del 2012), il quadro offerto dall'art. 119 quanto alla perequazione non si è finora assestato, pur essendo esso sufficientemente espresso dal principio di base sviluppato dall'art. 9 della stessa legge n. 42, secondo cui deve

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

esserci una "corrispondenza fra scelte di tipologia di finanziamento e di perequazione e tipo di funzioni da finanziare, essenziali e non".

Si deve perciò prendere atto che ora, secondo la legge n. 86, i LEP dovranno essere definiti, ma fuori dal complessivo disegno perequativo indicato dall'art. 119 e sviluppato dalla legge n. 42. Almeno a mio avviso, la nuova legge ha infatti il difetto principale di perseguire l'obiettivo di individuare i Livelli Essenziali delle Prestazioni, intendendoli però non come strumenti di prestazioni sostanziali perequative da garantire con carattere di generalità, ma come mere quote di partecipazione al gettito di tributi erariali maturato nel territorio nazionale.

Mi spiego meglio. La semplice lettura della legge Calderoli fa emergere subito un problema di sua coerenza interna. Ci si accorge cioè che essa dimentica che, per garantire l'accantonamento nel fondo perequativo di cui all'art. 119 delle risorse necessarie ad assicurare alle istituzioni dei "territori con minore capacità fiscale per abitante" i mezzi idonei a "finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite", occorre qualcosa di più della determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* in un limitato numero di settori. La nuova legge dimentica cioè che l'art. 119 vuole in via prioritaria che la perequazione sia attuata con riferimento a tutte le Regioni e che l'autonomia di bilancio di esse e degli enti locali deve essere garantita pienamente all'interno degli equilibri più complessivi del bilancio statale.

In questa ottica, i LEP dovrebbero essere perciò costruiti in stretta correlazione con la tutela dei diritti civili e sociali e non concepiti, come fa la nuova legge, solo come obiettivi a lungo termine delle politiche pubbliche regionali stabiliti dallo Stato. Essi non possono consistere solo in misure di tipo organizzatorio, in *target* di offerta dei servizi regionali realizzabili in un futuro non determinato. E nemmeno possono essere concepiti solo in dipendenza delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le Regioni. La funzione costituzionale cui devono rispondere è ben altra: è quella di garantire subito *ex* artt. 5, 2 e 3 Cost. – e cioè in base ai principi di autonomia, solidarietà e uguaglianza – una tutela uniforme e non parziale dei diritti civili e sociali su tutto il territorio nazionale.

Coglie bene questo passaggio Stefano Fassina quando, volgendo lo sguardo soprattutto agli effetti economici e finanziari della legge Calderoli, sottolinea che gli artt. 1 e 4 richiamano sì l'art. 119, ma non istituiscono – e comunque non presuppongono l'istituzione del – fondo perequativo previsto da tale articolo e, soprattutto, non indicano il modo in cui le Regioni dovrebbero contribuire. Il primo effetto di questa degradazione dei LEP a

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

meri indici tecnico-amministrativi è stato, pertanto, la loro spoliticizzazione.

Dovendo dare attuazione agli artt. 116, 3° comma e 117, 2° comma, lett. *m*), sarebbe stato invece necessario che, prima della – o quantomeno contestualmente alla – attribuzione di nuovi specifici compiti e funzioni ad alcune Regioni con le corrispondenti risorse finanziarie, si fossero determinati tutti i LEP attinenti all'esercizio di diritti civili e sociali e, soprattutto, si fosse definito il loro finanziamento secondo i principi e le procedure dell'art. 119. È evidente infatti che, essendo le risorse disponibili determinate dai vincoli di bilancio imposti dall'art. 81 Cost., l'individuazione dei LEP in tale senso non può non richiedere anche una valutazione complessiva di quelli che il Paese è effettivamente in grado di finanziare; valutazione che non può essere fatta materia per materia. Date le condizioni della finanza pubblica, così facendo ci si ritroverebbe infatti, alla fine, nella condizione di non poter finanziare i LEP necessari ad assicurare l'esercizio di diritti civili e sociali nelle materie lasciate per ultime.

2. – *Il criticabile meccanismo di individuazione dei LEP*

Indipendentemente da quanto finora detto, è in ogni caso condivisibile la critica che sul piano istituzionale Fassina – ma non solo lui – muove allo stesso meccanismo di individuazione dei LEP quale risulta dalla nuova legge. Egli giustamente rileva che i LEP dovrebbero essere individuati e valutati in modo integrale dal Parlamento e non rimessi esclusivamente a una sede tecnica sotto il controllo del ministro degli affari regionali, come invece è previsto dai commi 791-801 dell'art. 1 della legge di bilancio per il 2023 e dalla legge n. 86. Fassina ha ragione quando sostiene che solo il Parlamento ha il potere di fare le scelte fondamentali sull'allocazione delle risorse pubbliche e solo esso è in grado di mediare tra le esigenze dei diversi territori e dei diversi contrastanti interessi. Può essere, infatti, interesse delle comunità più ricche e più autosufficienti del Paese minimizzare la soglia costituzionalmente necessaria dei LEP, in modo da non impegnare risorse pubbliche nei territori dove essi non possono essere raggiunti o, in alternativa, differire più lungamente nei tempi gli interventi di perequazione e coesione nazionale destinati a drenare risorse a favore delle altre Regioni (v. art. 4, 1° e 9° comma della legge). Essendo l'interesse delle comunità meno ricche l'opposto, è perciò evidente che le condizioni per un confronto politico e una mediazione su queste scelte si possono trovare solo in Parlamento.

Non si dica, per superare questa osservazione, che la legge Calderoli prevede pur sempre che le intese con le Regioni passano attraverso il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Parlamento con lo strumento del decreto legislativo di approvazione. Mi pare abbastanza scontato che attraverso questa via il Parlamento non riconquista il terreno perduto, perché il *quantum* da devolvere con l'accordo Stato-Regioni non lo vede protagonista. Le nuove norme concentrano, infatti, il negoziato esclusivamente sui due esecutivi, centrale e locale, lasciando al Parlamento un intervento puramente formale con l'approvazione dell'intesa una volta conclusa. Per esso si tratterà, infatti, o di prendere o di lasciare senza la possibilità di emendare l'atto negoziato. Nonostante l'inserimento di questa disposizione, il vero assente continua ad essere perciò il Parlamento, che si vede "scippata" non solo la decisione sul tasso di socialità, ma anche la scelta di continuare a essere uno Stato unitario o di farsi disgregare dalle forze centrifughe. È stato detto da più parti al riguardo: a che serve un Parlamento che su questi temi deve dire solo sì?

Tutto ciò a non tener conto che, nelle attuali condizioni di bilancio, l'attuazione del federalismo differenziato con lo strumento dei LEP dovrebbe, comunque, avvenire secondo la legge a "spesa storica" e, perciò, fuori dall'effettivo contesto generale dell'economia pubblica. Si avrebbe, così, l'ulteriore, inaccettabile effetto negativo di ridurre tutta l'operazione alla sistematizzazione dell'esistente, assumendo come LEP i servizi che sono già previsti dalla normativa o sono offerti comunque nel territorio. Con l'invarianza di gettito si "cristallizzerebbero", così, quelle disuguaglianze territoriali nel godimento dei diritti fondamentali, che l'art. 117, lett. *m*) Cost. e l'art. 1, 791° comma della Legge di bilancio per il 2024 mirano invece a superare.

3. – *(In particolare): il loro declassamento*

La caratteristica più evidente della legge n. 86 è, dunque, che la soluzione di molti dei problemi riguardanti l'autonomia differenziata è fatta balenare, ma è poi rinviata a scelte politiche a venire. Ad esempio, in essa si parla vagamente di "compartecipazione" a uno o più tributi "erariali" come possibile fonte di finanziamento principale delle nuove spese devolute. Non si tiene però in alcun conto degli effetti distorsivi che derivano dall'attribuire competenze di spesa ad un ente territoriale, senza nello stesso tempo introdurre i necessari meccanismi di responsabilizzazione su queste spese in termini o di autonomia impositiva o di taglio "effettivo" di altre spese o di utilizzazione di nuove entrate. Il legislatore si è limitato, infatti, a disporre genericamente che, qualora dalla determinazione dei LEP derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, si potrà procedere al finanziamento delle funzioni (ma) solo

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"successivamente" all'entrata in vigore dei provvedimenti che stanzieranno le necessarie risorse con riferimento "all'intero territorio nazionale"; provvedimenti che devono essere coerenti con gli obiettivi programmati di finanza pubblica e di equilibrio di bilancio e – lo sottolineo – per espressa previsione degli artt. 4.1 e 8.1, dovranno trovare un effettivo finanziamento solo successivamente e progressivamente, e cioè in un arco temporale indeterminato o, comunque, difficilmente determinabile.

Queste disposizioni significano che sullo sfondo l'obiettivo di ultima istanza del legislatore è quello di realizzare un giorno la volontà di attribuire ai LEP quella funzione perequativa che è necessaria a garantire, *ex* art. 119 Cost., un uguale livello di trattamento a tutte le Regioni. Hanno però il grave difetto di valere solo come affermazione di una promessa o, meglio, di un principio proiettato nel futuro che, come tale, non ha possibilità di essere attuato in applicazione delle sole norme in cui è stato inserito.

Il che potrebbe avere delle conseguenze anche in termini di incostituzionalità. È stato, infatti, fatto notare che le norme richiamate potrebbero violare l'art. 117, 2° comma, lett. *m)* Cost. perché il legislatore si è limitato a promettere i LEP, ma non ha indicato gli strumenti necessari a finanziarli. Il contrasto con la Costituzione sarebbe nel fatto che l'art. 117 eleva i LEP a diritti sociali meritevoli di essere soddisfatti ora e senza esitazioni, mentre la legge Calderoli li declassa a diritti a esecuzione futura e incerta, trasformandoli da diritti soggettivi ad aspettative di mero fatto.

4. – *L'insostituibile funzione del Parlamento nell'individuazione delle modalità di attuazione dell'art. 116 Cost.*

In conclusione, non si può non essere d'accordo con Fassina quando sostiene che il difetto di fondo della legge è quello di dettare una disciplina dei LEP provvisoria, senza che sia stato realmente predeterminato un quadro di riferimento generale che consenta, a fini perequativi, un adeguato bilanciamento tra le Regioni del Sud e quelle del Nord quanto alla destinazione sia delle risorse complessive della finanza della Repubblica; sia di quelle destinate alle singole Regioni; sia di quelle ricavabili dall'esercizio della loro autonomia tributaria; sia di quelle necessarie al finanziamento di tutti i LEP.

Tutto ciò – lo ripeto – è ipotizzato e presupposto dalla legge n. 86, ma è rinviato a future incerte iniziative.

Hanno perciò ragione coloro che ritengono che per realizzare effettivamente il regionalismo differenziato occorrerebbe, più che costruire discipline transitorie da completare in un futuro indeterminato, collocare

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

subito, ai sensi dell'art. 119 Cost., il bilancio delle Regioni e degli enti locali all'interno del bilancio complessivo della Repubblica e prevedere che la loro autonomia di entrata e di spesa non solo realizzi l'equilibrio dei rispettivi bilanci e il superamento della spesa storica, ma concorra anche ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Il fatto è che, come ho detto, la legge Calderoli così come è stata approvata non risolve tutti questi problemi connessi ai rapporti finanziari tra Stato e Regioni. Declassa anzi la funzione garantista dei LEP, non tenendo conto che l'attuazione del regionalismo differenziato difficilmente può avere una giustificazione e una sua soddisfacente legittimazione costituzionale se non si scioglie anche il nodo della perequazione interregionale e dell'autonomia finanziaria delle Regioni. Ha perciò ragione Fassina quando, in sintonia con i risultati del rapporto sulla stabilità finanziaria presentato dal Governatore della Banca d'Italia nei giorni passati, sottolinea che l'attuazione dell'autonomia differenziata secondo le regole fissate dalla legge Calderoli, sganciata dall'applicazione della disposizione costituzionale dell'art. 119, avrà inevitabili conseguenze negative indirette anche per le famiglie e le imprese del Nord, ben superiori ai benefici di finanza pubblica ad esse derivanti dalle compartecipazioni dinamiche ai tributi.

Insomma, l'impressione che si ha leggendo la legge Calderoli è che, seguendo la strada da essa indicata, ci si allontani sempre più dal regionalismo cooperativo cui si è ispirato il Titolo V della Costituzione e si vada, invece, verso un regionalismo competitivo avente una disciplina finanziaria incerta tutta da riscrivere e fomite di disuguaglianze.

La lettura del libro offre, anzi, forti argomenti a chi sostiene che, nonostante il richiamo inserito nel testo definitivo della legge Calderoli alla tutela dell'unità giuridica ed economica del Paese, il quadro dell'attuazione del federalismo regionale che si sta profilando va, nella sostanza, contro l'obiettivo costituzionale di un sistema ordinato e solidale di decentramento. In queste condizioni sarà, infatti, difficile far funzionare l'autonomia differenziata per alcune Regioni se, prima e parallelamente, non si attua il meccanismo di finanziamento e perequazione delle funzioni attribuite a tutte le Regioni.

Aggrava, tra l'altro, questa situazione la circostanza che nelle materie non LEP, differentemente da quelle LEP, il trasferimento delle risorse potrebbe, allo stato, avvenire immediatamente con l'entrata in vigore della legge n. 86, senza essere subordinato alla previa individuazione dei livelli essenziali. Il che significa che dovrebbero essere accantonate, *ex* art. 119,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

anche le risorse del fondo perequativo che devono servire per finanziare integralmente le funzioni attribuite ai territori con minore capacità fiscale fuori dal regime LEP. Ma se è così, viene spontaneo porsi l'ulteriore seguente domanda: come è possibile finanziare le prestazioni non LEP erogabili immediatamente se prima non si ha un quadro chiaro di quali vincoli derivano al bilancio dello Stato tanto dal finanziamento dei LEP, quanto dal finanziamento delle misure di perequazione previste dall'art. 119? Si attende al riguardo qualche convincente risposta dagli esperti governativi.

Mi limito a dire, in via conclusiva, che questa è un ulteriore ragione che dovrebbe – dovrei dire, avrebbe dovuto – spingere il Governo ad individuare modalità di attuazione dell'art. 116 più conformi alla centralità del Parlamento che evitino la crescita di spinte separatiste e, comunque, il riprodursi di una sempre più forte dinamica competitiva tra le diverse aree del nostro Paese.

FRANCO GALLO

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

GIUSTIZIA RIPARATIVA E DIRITTO TRIBUTARIO COLLABORATIVO (1)

Sintesi: Il diritto tributario collaborativo si propone quale nuova disciplina all'interno del diritto tributario e muove dalla considerazione che il rapporto Fisco contribuente è evoluto. Detto in altri termini, meno potere impositivo più potere collaborativo e persuasivo, all'insegna di una maggiore equità tra le parti. Il messaggio di questa evoluzione passa attraverso una rinnovata lettura della natura della sanzione amministrativa tributaria, sempre meno afflittiva e rieducativa, sempre più risarcitoria e premiale. Non è quello che si legge ufficialmente nel percorso di riforma del viceministro Maurizio Leo, ma è quello che traspare in controluce. Ad avvalorare questa interpretazione, si prende ad esempio quanto è accaduto nel diritto penale in punto di giustizia riparativa che sembra anch'essa rispondere ad un nuovo rapporto Stato cittadini, dunque ad una nuova versione del contratto sociale. Si gettano le basi per un Fisco moderno e tecnologicamente all'avanguardia in cui prevenire è meglio che curare e, come diceva Tito Livio, meglio una pace (con il Fisco) certa che una vittoria (in contenzioso) sperata.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le fonti del diritto tributario collaborativo. – 3. Diritto tributario collaborativo e giustizia riparativa. – 4. La giustizia riparativa. – 5. La natura delle sanzioni amministrative tributarie. – 6. La riforma delle sanzioni nell'adempimento collaborativo. – 7. Conclusioni.

1. – *Premessa*

Lo scopo di questo intervento è quello di indagare i profili sanzionatori del diritto tributario collaborativo per verificare in quali termini rispondano al principio di proporzionalità decantato nella legge delega e se la neonata giustizia riparativa della riforma Cartabia possa in qualche maniera influenzarli.

Il diritto tributario collaborativo è il frutto di un cambio di paradigma nella relazione tra contribuente e Agenzia delle entrate, che muta da essere un rapporto di diffidenza e punitivo ad uno improntato alla collaborazione vicendevole finalizzata alla ricerca del consenso. Il diritto tributario collaborativo consente un importante ritorno economico per l'Erario che negli anni sta diventando sempre più significativo.

Questo è ciò che emerge analizzando le relazioni sulla *performance* dell'Agenzia delle entrate, in merito, ad esempio, a due degli strumenti collaborativi maggiormente incisivi, vale a dire il ravvedimento operoso e la *cooperative compliance*. In particolare, nelle relazioni è cristallizzato non

(1) Testo della relazione presentata al Convegno *"L'attuazione della riforma tributaria"* dell'Associazione italiana dei professori e degli studiosi di diritto tributario (Aipsdt) svoltosi nell'Università degli Studi di Napoli Parthenope il 10 e 11 maggio 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

solo l'impatto economico delle misure citate di per sé considerato, ma soprattutto la crescita esponenziale che lo stesso ha registrato in conseguenza dell'aumento dell'utilizzo degli strumenti collaborativi da parte dei contribuenti. Nello specifico, dalle relazioni sulla performance consultabili sul sito dell'Agenzia delle entrate (*https: //www.agenziaentrate.gov.it/portale/Agenzia/Amministrazione+trasparente/Performance+new/Relazione+-sulla+Performance/*) risulta che a titolo di ravvedimento operoso nel 2016, in riferimento ai periodi d'imposta dal 2011 al 2014, sono stati versati 461 milioni di euro. Tale valore è aumentato progressivamente passando nel 2019, in riferimento ai periodi d'imposta dal 2014 al 2019, a 2,13 miliardi di euro, e nel 2022, per i periodi d'imposta dal 2016-2022, a circa 3,2 miliardi di euro. Analizzando l'arco temporale tra il 2016 e il 2022 (ultimo anno di cui sono disponibili i dati), seppur in alcune annate vi sia stata una contrazione nell'uso del ravvedimento operoso, è evidente il deciso incremento degli introiti versati dai contribuenti tramite lo strumento del ravvedimento operoso che in meno di dieci anni è più che quintuplicato. A questo si deve aggiungere quanto lo Stato ha recuperato anche tramite il c.d. "ravvedimento operoso speciale" di cui però non sono ancora disponibili i risultati in termini economici.

Discorso simile può farsi rispetto alla *cooperative compliance*, che, a seguito dell'accesso al regime da parte dei grandi contribuenti, ha permesso di porre sotto controllo fiscale ingenti patrimoni con il conseguente ritorno economico erariale. Da quanto emerge dalle relazioni annuali sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria ad opera del Ministero dell'economia e delle finanze, consultabili sul sito del MEF, si è passati dal risultato del 2018, in cui l'ammontare degli imponibili emersi era pari a 14,4 miliardi di euro, al dato del 2022 che ha registrato come ammontare degli imponibili dichiarati in *cooperative compliance* 21 miliardi di euro.

Il confronto dei dati finora analizzati con gli esiti "economici" del contenzioso non deve scoraggiare. È sì vero che dalle relazioni del MEF sul contenzioso tributario, il ritorno economico per l'Erario dei processi tributari è innegabilmente importante, basti pensare che nel 2022 il valore complessivo dell'esito favorevole all'ufficio in secondo grado è stato pari a circa 5,3 miliardi di euro. Peraltro, andrebbe analizzato se tale risultato economico sia stato incassato per la sua totalità o se, rispetto ai giudizi non definitivi, la sua portata sia stata influenzata dagli esiti delle rottamazioni, per le quali l'Erario ha rinunciato alle sanzioni e ai principali interessi. Solo al netto di tali elementi, si avrebbe il dato effettivo su cui ragionare in merito all'effettiva convenienza del contenzioso tributario. Tuttavia, dal-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'esame dei risultati di alcuni degli strumenti collaborativi di cui l'ordinamento si è dotato è chiara l'incidenza attuale e soprattutto potenziale del diritto tributario collaborativo.

2. – *Le fonti del diritto tributario collaborativo*

Anzitutto, le fonti del diritto tributario collaborativo. Esse si rinvengono nell'art. 2, 1° comma, lett. *b*), n. 1), della legge delega per la riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111, che prevede, tra i principi generali che devono essere osservati dal Governo, il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo ovvero l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti. La ricerca del consenso prevale sull'uso della forza impositiva.

Altri suoi geni si ritrovano anche in altri articoli della legge delega. Si pensi, ad esempio, ai principi e criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente di cui all'art. 4, quale il rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, la valorizzazione del principio del legittimo affidamento, la razionalizzazione della disciplina dell'interpello e la generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità. Altrettanti se ne possono ritrovare nell'art. 17 rubricato principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo ove al 1° comma, lett. *g*), si disciplina il nuovo adempimento collaborativo, e nell'art. 20 sui principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale laddove, al 1° comma, lett. *c*), per le sanzioni amministrative si prevede: (i) di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei (n. 1); (ii) di assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduale riduzione delle sanzioni coerente con il principio precedente (n. 2); nonché (iii) di escludere l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi e sempre che la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta (n. 5).

Il diritto tributario collaborativo rappresenta un cambiamento paradigmatico nella teoria generale della nostra disciplina giuridica, esso parte da lontano, da cambiamenti del contratto sociale alla Rousseau e dunque dell'identità dello Stato, della macchina amministrativa attraverso cui lo

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stato agisce e del "sentimento popolare", il c.d. *common sense* del momento storico. Insomma, ad uno Stato autarchico, oggi si direbbe sovranista, corrisponde un modello di contratto sociale rigido, in cui il potere amministrativo è indiscutibile e per ogni danno che intralcia il suo esercizio il danneggiatore va punito e rieducato. Invece, in un modello contraddistinto da meno Stato e più mercato, che coincide di più con l'attualità della globalizzazione, quanto meno pre-pandemica e guerrafondaia, quindi un modello di contratto sociale più fluido, o che dir si voglia, da *social networks*, il potere amministrativo è più in discussione e per ogni danno che intralcia il suo esercizio si parla di risarcimento prima che di punizione e rieducazione. In questo contesto, l'Amministrazione finanziaria, da un lato deve dialogare molto più frequentemente con quelle di altri Stati (addirittura, nel contesto europeo questo dialogo sembra proporre il sorgere di un vero e proprio spazio amministrativo sovranazionale), e dall'altro lo fa con una veste e da una prospettiva molto più "privatistica" che nel passato. Detto in altri termini, meno potere impositivo più potere collaborativo e persuasivo, all'insegna di una maggiore equità tra Fisco e contribuente.

3. – *Diritto tributario collaborativo e giustizia riparativa*

Lo scopo della presente indagine è quella di verificare, come sembra, se, da un punto di vista sanzionatorio amministrativo, il diritto tributario collaborativo sia percepito ancora come un diritto speciale più che generale. Sia chiaro, non è affatto scontato che il legislatore abbia sempre avuto una adeguata consapevolezza dell'idea di contratto sociale in omaggio della quale stesse legiferando, e questo giustifica il prisma della risposta sanzionatoria amministrativa in un quadro definito in dottrina di tipo polisistemico, amministrativo tributario e penale tributario. E non bisogna attribuire al legislatore la colpa di questa negligenza, in fondo nessuno scopre quando diventa adolescente, grande e poi anziano senza già esserlo, e le previsioni o le ambizioni di come si dovrebbe essere lasciano sempre il tempo che trovano. Però è compito dello studioso osservarlo.

4. – *La giustizia riparativa*

Per farlo, si prende ad esempio la riforma Cartabia (l. n. 134 del 2021) che ha introdotto, tramite il decreto attuativo 10 ottobre 2022, n. 150, un nuovo modello di giustizia penale, la c.d. "giustizia riparativa", a fianco della tradizionale giustizia punitiva, per cui ci si sarebbe attesi che l'evoluzione del paradigma sanzionatorio penale (anche tributario) inducesse il legislatore tributario ad essere altrettanto propositivo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Invero, la giustizia riparativa (c.d. *restorative justice*) è uno strumento, fino a qualche tempo fa sconosciuto nell'ordinamento italiano, che permette di instaurare un dialogo tra il soggetto a cui è imputato il fatto e la vittima e in caso di esito positivo consente di elidere la rilevanza penale del fatto o di operare una diminuzione in punto di pena. L'obiettivo della giustizia riparativa è quindi quello di risolvere le questioni derivanti dal reato facendosi carico dei bisogni della vittima e allo stesso tempo responsabilizzando il colpevole, dando rilievo a condotte positive del reo nei confronti della vittima/comunità volte a rispristinare l'ordine violato. In concreto, previo consenso e tramite l'intervento di un terzo soggetto imparziale, il c.d. mediatore penale, si instaura un dialogo tra la persona offesa e il soggetto indagato/imputato che può sfociare in un esito riparativo che può sostanziarsi sia in condotte simboliche, ad esempio tramite in una lettera di scuse, che tramite condotte riparatorie o risarcitorie.

Tale modello tenta una ricomposizione non solo del rapporto tra i due soggetti personalmente coinvolti, ma anche del legame tra il reo e la società. Invero, è previsto il coinvolgimento, oltre alla vittima, anche di altri soggetti appartenenti alla comunità, tra cui, *ex* art. 45 d.lgs. n. 150 del 2022 "(...) i familiari della vittima o dell'autore, persone di supporto dell'una o dell'altro, enti o associazioni rappresentativi di interessi lesi dal reato, rappresentanti di enti pubblici e autorità, oltre che chiunque vi abbia interesse". Il programma di giustizia riparativa ha un ampissimo ambito di applicazione, a qualsiasi tipo di reato e in qualsiasi fase del procedimento penale, dal giudizio di cognizione a quello di esecuzione (addirittura, la sua applicazione comincia a sperimentarsi in anticipo anche nell'ambito delle misure di prevenzione). L'eventuale esito positivo è valutato dall'Autorità procedente ai fini della commisurazione della pena, del riconoscimento dell'attenuante *ex* art. 62, 1° comma, n. 6, c.p. oppure come rimessione tacita di querela. L'introduzione della giustizia riparativa in ambito penale è sicuramente un'innovazione importante. Al netto di alcune criticità che gli interpreti hanno rilevato nel nuovo strumento, è evidente la volontà del legislatore di dare sempre più ampio riconoscimento alle condotte proattive poste in essere in ogni momento dal reo. In particolare, non sorprende tanto la funzione premiale del nuovo strumento, essendo già propria di altri istituti penali, quanto la vastità dell'ambito applicativo previsto per lo stesso che non ha eguali in nessun ambito.

Per ciò che riguarda i reati tributari, nell'assenza di una presa di posizione puntuale nel contesto della legge delega n. 111 del 2023, è stato ipotizzato che si dovrebbe generare un percorso riparativo-tributario in cui dal lato della vittima (l'Amministrazione finanziaria) vi sia un'apertura in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

termini di fiducia verso il trasgressore e da parte dell'autore della condotta vietata vi sia l'impegno ad aderire, nella pratica, a comportamenti e principi che permettano alla vittima stessa di riconoscere un cambio di prospettiva. Quindi un vero e proprio percorso in cui il soggetto cui la condotta è attribuita è portato, anche grazie ad un'opera di mediazione che deve sorvegliare la procedura, a dimostrare praticamente la fedeltà fiscale sia attraverso strumenti conoscitivi ed esperienziali (che mostrino la reale portata del danno causato dal reato alla comunità) sia attraverso condotte libere ancorché poste sotto controllo, che assicurino allo Stato che la condotta vietata non si ripeterà in futuro.

Una sorta di "messa alla prova tributaria" che non passa attraverso lavori socialmente utili e nemmeno attraverso l'apprensione coatta delle risorse del contribuente attraverso sanzioni spesso insopportabili, ma attraverso un vero e proprio rapporto biunivoco dove la vittima (lo Stato) al netto delle riparazioni economiche che pure sono opportune, deve assicurarsi che il contribuente si comporti nel futuro in modo fiscalmente virtuoso.

Dunque, se il diritto penale tributario è destinato a tale rivoluzionaria evoluzione, ci si deve interrogare come evolvono le sanzioni amministrative tributarie del diritto tributario collaborativo, come previste dalla legge delega e dal decreto legislativo di attuazione oggetto della nostra attenzione. In particolare, se esse: (i) siano effettivamente proporzionali o meno, (ii) rispondano ad una finalità premiale o meno; (iii) abbiano natura risarcitoria, afflittivo-rieducativa o se possano giocare un ruolo prodromico alla giustizia riparativa, con una finalità preventivo-dissuasiva.

5. – *La natura delle sanzioni amministrative tributarie*

La legge delega conferma la predilezione per un impianto sanzionatorio parapenalistico, anche se l'applicazione del principio penale della rieducazione alle sanzioni amministrative tributarie non è mai in pratica decollato, a meno che esso non lo si voglia vedere nella pervasiva logica del bastone (afflittività) e della carota (premialità) che le ha connotate nell'ultimo decennio.

In tal senso, l'attuale formulazione del decreto di riforma del sistema sanzionatorio tributario dissimula il fine punitivo e dichiara apertamente la volontà di conformare l'impianto sanzionatorio al principio di proporzionalità, tentando un graduale coordinamento tra le sanzioni tributarie. Addirittura, si spinge ad introdurre nell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, il comma 3-*bis* che recita testualmente: *"La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività"*,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

laddove quest'ultimo principio non è dato leggerlo nell'art. 20, 1° comma, lett. *c*), della legge delega n. 111 del 2023.

La crisi dell'approccio parapenalistico della sanzione amministrativa tributaria raggiunge il suo apice con la previsione di cui all'art. 5 del decreto, rubricato *"disposizioni transitorie e finali"*, in cui si afferma che le disposizioni di cui agli artt. 2, 3 e 4, si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024. Analogamente, anche l'art. 1, 3° comma, del d.lgs. n. 221 del 2023 sull'adempimento collaborativo, afferma che per i soggetti già ammessi al regime alla data di entrata in vigore del decreto stesso, gli effetti premiali si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024. Il tutto, con buona pace del principio del *favor rei* che viene a più miti ragionamenti economici.

Infatti, è semplice, magari poco ortodosso, e sicuramente provocatorio agli occhi dei conservatori, associare e misurare la proporzionalità complessiva della risposta punitiva (e non esclusivamente della sanzione in quanto tale, prevista tra un massimo e un minimo edittale o in misura fissa) con il tempo (che è denaro) dedicato all'accertamento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria. Intuitivamente, più il contribuente è collaborativo, meno tempo l'Amministrazione deve dedicare al controllo della sua posizione, favorendo il principio di economicità dell'azione amministrativa quale declinazione del generale principio di buon andamento della Pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost., già noto ai tempi di Adam Smith come principio dell'economia della esazione. Nel decreto di attuazione la proporzionalità si ritiene soddisfatta intervenendo nel minimo edittale della sanzione che dal novanta scende al settanta per cento, quando la media europea delle sanzioni nel loro minimo edittale non supera il trenta per cento. Se ciò è vero, come si legge, allora si deve concludere che la gran parte degli interventi continuano ad essere più di stampo premiale e "speciale" che non di tipo proporzionale e "generale". Quindi, si tratta di scelte che possono valutarsi come soddisfacenti, ma certamente non coraggiose, e pertanto non definitive. Il gettito, purtroppo, ci mette ancora lo zampino.

In secondo luogo, non è stato inserito alcun meccanismo di generale applicazione che escluda la comminazione della sanzione amministrativa tributaria qualora il contribuente regolarizzi la propria posizione versando quanto dovuto. L'istituto tributario che si avvicina maggiormente a tale ricostruzione è il ravvedimento operoso, che prevede una decisa decurtazione delle sanzioni qualora il contribuente sani eventuali irregolarità intervenute nella compilazione delle dichiarazioni e versi l'imposta dovuta di cui ha omesso totalmente o parzialmente il pagamento.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nello specifico, è previsto, a fronte della rimozione spontanea degli errori formali e del pagamento dell'imposta, l'abbattimento delle sanzioni dovute con una decurtazione che varia a seconda del tempo trascorso dal termine ordinario di adempimento, che potrebbe essere oggetto di ulteriore riduzione quando tra la violazione compiuta e la riparazione attuata sia trascorso un tempo molto breve (prendendo ad esempio la normativa francese e quella tedesca). Il legislatore, pur ampliando l'ambito operativo del ravvedimento operoso, ha mantenuto alcuni limiti al suo utilizzo. Invero, secondo l'attuale formulazione della disciplina, è possibile ravvedersi nonostante siano stati avviati nei confronti del contribuente accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'Agenzia, anche qualora siano rilevate violazioni tramite il processo verbale di constatazione. L'attività amministrativa di controllo, quindi, non impedisce l'utilizzo di tale strumento, ma è fatto divieto di ravvedersi (giustamente) qualora sia stato emesso un avviso di accertamento o di liquidazione. A tale limite invalicabile, si aggiunge la precisazione che il ravvedimento non impedisce la prosecuzione dell'attività amministrativa.

Per come fin qui delineato, il ravvedimento operoso è uno strumento fondamentale ai fini di un'effettiva ed efficace collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti. Si lascia spazio alla resipiscenza spontanea, che il legislatore incentiva, sia prevedendo una maggior decurtazione delle sanzioni quanto prima il contribuente si ravvede, sia ammettendo che il ravvedimento sia attuato a seguito di indagini fiscali, rendendo così l'attività amministrativa di controllo uno stimolo all'adempimento spontaneo e non necessariamente un'attività prodromica alla punizione.

In tale ottica, il ravvedimento può essere ancora definito come un istituto premiale, più che proporzionale, in quanto ad una condotta riparatoria il legislatore fa conseguire il premio per il contribuente che ha adempiuto di vedersi ridotte sensibilmente le sanzioni ancora non proporzionali. Si tratta tuttavia di un istituto che soffre di limitazioni di operatività importanti in quanto non può essere attuato in qualsiasi momento, né qualora sia stata omessa la dichiarazione, può però essere utilizzato alla bisogna in maniera estemporanea, come è il caso del ravvedimento operoso speciale.

Mutatis mutandis, volendo operare un paragone azzardato tra il ravvedimento operoso e la giustizia riparativa, è evidente una certa irragionevolezza delle scelte del legislatore inteso in senso olistico. Invero, nel ravvedimento sono previsti stringenti limiti di operatività, seppur sia uno strumento utilizzabile per rimediare a condotte certamente meno gravi di quelle punite penalmente. Al contrario, la giustizia riparativa, che opera

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quindi per le condotte penalmente rilevanti, non soffre alcun limite circa la sua applicazione.

6. – *La riforma delle sanzioni nell'adempimento collaborativo*

Va decisamente meglio, invece, nel d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, relativo alle disposizioni in materia di adempimento collaborativo, in cui la proporzionalità sembra prevalere sulla premialità. L'art. 6, 3° comma, d.lgs. n. 128 del 2015, modificato e integrato per l'effetto dell'art. 1, 1° comma, lett. *C*), n. 3), sancisce che non sono applicabili le sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle scadenze fiscali relative, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l'interpello abbreviato *ex* art. 6, 2° comma, ovvero ai sensi dell'art. 5, 2° comma, lett. *b*), i rischi fiscali c.d. significativi e sempre che il suo comportamento sia esattamente corrispondente a quello rappresentato al momento della comunicazione. Il Legislatore delegato specifica, retoricamente, che tale effetto premiale non è applicabile a quei contribuenti che abbiano realizzato "*violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente*".

Si sottolinea, inoltre, che il 3° comma, dell'art. 6, d.lgs. n. 128 del 2015, è ora accompagnato dai commi 3-*bis* e 3-*ter*. Precisamente, il comma 3-*bis* fa riferimento, questa volta, ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi (c.d. *Tax Control Framework*) e per i quali "le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento".

A colpo d'occhio, è evidente che da una lettura combinata dei commi 3 e 3-*bis*, dell'art. 6, emerge una biforcazione della disciplina, a seconda che si tratti di un rischio significativo o meno: se nel primo caso vi è un obbligo, da parte del contribuente, di avviare le "interlocuzioni costanti e preventive"; nel secondo caso, i rischi sono intercettati dal contribuente e, di conseguenza, dal Fisco, attraverso la loro mappatura costante. Proprio per questo, non si comprende la sussistenza di tale disparità di trattamento, sulla mera base della diversa modalità di comunicazione della differente tipologia di rischio. Infatti, la mappatura dei rischi è insita nella nozione di comunicazione "tempestiva ed esauriente", e la stessa Amministrazione finanziaria, nella ris. n. 49 del 22 luglio 2021, ha riconosciuto che i rischi fiscali non significativi, tali in quanto non rientranti nei parametri qualitativi e quantitativi accordati con il contribuente, si considerano *ex se* co-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

municati se ricompresi nella mappa dei rischi. Per questi motivi, sarebbe stato opportuno estendere la non applicazione delle sanzioni amministrative altresì per i rischi non significativi che sono stati diligentemente mappati. Fintantoché non si giungerà a tale risultato, ai fini di conformare la risposta punitiva all'effettiva gravità della condotta e renderla così proporzionata, sarebbe opportuno quantomeno incrementare la riduzione della sanzione per i rischi non significativi segnalati, ad esempio abbattendo la sanzione ad un terzo di quella comminata.

In ogni caso, essendo i rischi significativi oggetto del contraddittorio *ex ante* con l'Agenzia delle entrate, il vantaggio è che essi possono altresì essere suscettibili di un confronto indirizzato a pervenire a una comune valutazione delle fattispecie dalle quali vi è probabilità che possa sorgere un rischio di non osservanza della lettera e dello spirito della disciplina tributaria. A tal proposito, rimane fermo quanto era valevole rispetto al regime previgente in relazione alla possibilità, per l'operatore economico, di poter mantenere un punto di vista diverso rispetto al parere dell'Amministrazione, a patto che le difformità siano comunicate. Invero, ciò è funzionale alla continuità del dialogo tra le parti coinvolte in quanto, se il privato dovesse necessariamente conformarsi alla visione dell'ente impositore, si disincentiverebbe la sua propensione alla *disclosure*.

Proseguendo, l'art. 6, comma 3-*ter*, prevede la facoltà del contribuente di *"comunicare i rischi fiscali connessi a condotte poste in essere in periodi di imposta precedenti a quello di ingresso al regime, sempreché la loro comunicazione sia effettuata in modo esauriente, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagini penali sui rischi comunicati"*. Se tali comunicazioni sono effettuate entro centoventi giorni non prorogabili dalla notifica del provvedimento di ammissione al regime, il contribuente può beneficiare di un effetto premiale che, nell'originaria formulazione del comma 3-*ter*, si sostanziava nella riduzione delle sanzioni amministrative della metà e, comunque, nella non applicabilità delle stesse in misura superiore al minimo edittale. Sennonché, la scelta legislativa di sanzionare il contribuente che, seppur ha attuato un comportamento rischioso, fa, prima di venire a conoscenza di qualsiasi indagine fiscale a proprio carico, piena *disclosure*, non è condivisibile. È una risposta sproporzionata da parte dell'ordinamento, che dovrebbe escludere l'applicazione delle sanzioni amministrative, data la piena collaborazione fornita dal contribuente, per di più spontanea. Tale sproporzione è stata avvertita anche dal legislatore, il quale, con il d.lgs. correttivo 5 agosto 2024, n. 108, mostrandosi più avveduto, in relazione alle suddette comu-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nicazioni, ha previsto la non punibilità di cui al 3° comma e al nuovo 4° comma in luogo della riduzione della metà delle sanzioni amministrative originariamente prescritta.

Sulla stessa linea si colloca la modifica apportata, dal sopra citato decreto, all'art. 7-*bis*, d.lgs. n. 128 del 2015, dedicato alle imprese che non hanno i requisiti soggettivi per l'adempimento collaborativo (la gran parte delle imprese italiane), ma che si dotano di un *Tax Control Framework*, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate. All'iniziale cauta disposizione comportante una scarsa premialità dal punto di vista amministrativo (con sanzioni ridotte ad 1/3 e comunque non superiori al minimo edittale del 70%) si è contrapposta una formulazione in grado di rendere più proporzionale la risposta sanzionatoria, come previsto in materia di oneri documentali dei prezzi di trasferimento dall'art. 2, comma 4-*ter*, d.lgs. n. 471 del 1997, e in materia di documentazione del regime *patent box* di cui all'art. 6, 6° comma, l. n. 215 del 2021, cioè zero sanzioni. Così, a seguito della modifica intervenuta, l'art. 7-*bis* prevede che, in caso di esercizio dell'opzione, *"fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, non si applicano le sanzioni amministrative per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello"*.

Infine, occorre menzionare l'art. 6, 4° comma, d.lgs. n. 128 del 2015, sostituito dall'art. 1, 1° comma, lett. c), n. 4) e recentemente modificato dal decreto correttivo. Nella versione anteriore al d.lgs. n. 108 del 2024, il 4° comma dell'art. 6 disponeva che *"Non sono punibili le condotte di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali"*.

Seppure la disposizione dovesse accogliersi con favore, poiché attuativa di scelte indubbiamente coraggiose e innovative della delega, si portava dietro tre osservazioni.

La prima riguardava il fatto che la causa di non punibilità opera esclusivamente per gli elementi attivi sottratti a imposizione, ma non per i maggiori passivi dichiarati nonostante, ai sensi dell'art. 4, d.lgs. n. 74 del

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2000, tale condotta è per natura non fraudolenta perché, se lo fosse stata, sarebbe rientrata nel perimetro applicativo di cui agli artt. 2 e 3 di detto decreto-legge. Quindi, compatibilmente con l'anima del regime, che premia il contribuente che non realizza comportamenti fraudolenti, la norma avrebbe dovuto ricomprendere altresì tali elementi passivi.

La seconda atteneva alla qualifica come causa di non punibilità, atteso che la comunicazione piena e "tempestiva ed esauriente" dovrebbe escludere di per sé la rimproverabilità del soggetto agente a titolo di dolo, richiesto dall'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000, quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice.

La terza era relativa all'esclusione dei rischi non significativi dal perimetro applicativo della norma i quali, dunque, sono suscettibili di fare oggetto dell'azione penale. Ribadendo che non si comprende perché, anche in tal caso, sussista una disparità di trattamento tra rischi significativi e no, ciò si traduce nel già conosciuto cortocircuito relativo al "doppio binario" tra responsabilità penale della persona fisica e responsabilità amministrativa da reato dell'ente.

Infatti, se la persona fisica riuscisse comunque a evitare la propria responsabilità penale facendo ricorso allo strumento del ravvedimento operoso prima che abbia formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di ogni attività di accertamento tributario o, ancora, di procedimenti penali; lo stesso non può dirsi per l'ente, in ragione del disposto di cui all'art. 8, 1° comma, lett. b), d.lgs. n. 231 del 2001, secondo il quale la responsabilità sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia.

Le criticità sopra enunciate sono state solo in parte superate dal nuovo dettato normativo del 4° comma dell'art. 6, che, in conseguenza delle modifiche operate dal d.lgs. n. 108 del 2024, ha rafforzato lo scudo penale. Rispetto al testo previgente, il nuovo 4° comma dispone che le violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale non soltanto non sono punibili ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, ma non costituiscono nemmeno notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del c.p.p., purché il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello o della comunicazione. Si precisa, altresì, che la disciplina di favore non si applica nei casi di violazioni fiscali che sono caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti. L'art. 7-*bis* gli fa da complemento per i soggetti fuori adempimento collaborativo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La configurazione di una causa di non punibilità, prevista prima dell'intervento correttivo, generava l'equivoco concernente il mancato coordinamento della risposta sanzionatoria e penale dell'ordinamento, ove la seconda ha, di regola, una funzione sussidiaria rispetto alla prima. Per l'appunto, in base al combinato disposto dei commi 3 e 3-*bis* dell'art. 6 e del 4° comma dell'art. 6 *ante* d.lgs. n. 108 del 2024, nonostante la non applicazione della sanzione amministrativa in caso di comunicazione dei rischi significativi nei modi e nei tempi richiesti dalla norma, residuava un margine di intervento dell'azione penale, poiché l'Agenzia aveva comunque l'obbligo di segnalare il fatto alla Procura della Repubblica, alla quale spettava il potere esclusivo di valutare l'esistenza della causa di punibilità di cui all'art. 6, 4° comma, d.lgs. n. 128 del 2015, nonché di effettuare la relativa richiesta di archiviazione. Ordunque, è intuitivo che già la sola valutazione di una causa di non punibilità era indicativa di una modalità di esercizio dell'azione penale, nonostante l'esclusione alla radice della risposta sanzionatoria amministrativa. A colpo d'occhio, pare che il Legislatore delegato, con il previgente dettato normativo, avesse attribuito un duplice significato di "dolo", uno amministrativo e l'altro penale tributario, al medesimo comportamento storico naturalistico. È difficile comprendere, tuttavia, come potesse coesistere la situazione in cui un contribuente è ritenuto collaborativo sul versante amministrativo, in quanto non ha pregiudicato la determinazione dell'imponibile o dell'imposta o non ha ostacolato l'attività amministrativa tributaria, ma si è contestualmente prefigurato di presentare "intenzionalmente" una dichiarazione infedele.

Insomma, sul punto, tutto è bene quello che finisce bene.

7. – *Conclusioni*

In conclusione, una svolta più proporzionale "generale", che premiale "speciale", dell'impianto sanzionatorio del diritto tributario collaborativo è ancora di là da venire, e la nuova cultura sulla giustizia riparativa della riforma Cartabia potrebbe dall'esterno contribuire a realizzarla.

In tal senso, atteso che le sanzioni sono ancora sproporzionate, se parametrate agli standard europei, si rinviene la necessità di un più compiuto ordine legislativo degli istituti premiali quali elementi costitutivi della proporzionalità della risposta punitiva amministrativa nel suo complesso (*ex multis*, a titolo esemplificativo, il ravvedimento operoso; l'acquiescenza; l'accertamento con adesione; la conciliazione giudiziale; l'istituto della *cooperative compliance* a patto che il contribuente si doti di un *Tax Control Framework*; la disciplina agevolativa del *patent box*; il regime premiale per il *transfer pricing*). In altri termini, quelli che oggi sono intesi tipicamente

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

come specifici istituti premiali, dovrebbero essere ragionati e preordinati a sistema, sicché si recuperi, attraverso la premialità, la proporzionalità della sanzione amministrativa tributaria.

L'ambizione è quella di una sanzione tributaria che semmai rieduchi attraverso la riparazione del danno causato dal mancato pagamento del tributo soddisfacendo il principio di economicità dell'azione amministrativa, o addirittura abbia una funzione preventivo-dissuasiva, lasciando all'azione penale con funzione sussidiaria il compito di rieducare il contribuente più pericoloso per un danno recato alla collettività, quale è quello tributario, di per sé difficilmente definibile in maniera visiva e sensoriale in cui la matematica delle imposte generalmente prevale sulla psicologia della sanzione.

GIUSEPPE MARINO

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

FISCALITÀ SOSTENIBILE E DIRITTO DI PROPRIETÀ IN EUROPA: SFIDE E OPPORTUNITÀ NELL'ERA DELLA TRANSIZIONE ECOLOGICA

Sintesi: Il contributo analizza l'interrelazione tra il diritto tributario e la sostenibilità ambientale nell'ambito dell'ordinamento europeo, ponendo particolare attenzione alla riconfigurazione del diritto di proprietà in un'ottica di responsabilità sociale e ambientale, conforme ai principi sanciti dagli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (SDG) dell'Unione europea. L'analisi ha come obiettivo primario quello di valutare l'efficacia degli strumenti fiscali nel favorire la transizione ecologica e la rigenerazione urbana, con specifico riferimento a istituti giuridici quali la tassazione differenziata degli immobili in base alla loro sostenibilità ambientale, il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM) e il modello della "fiscalità circolare". Quest'ultimo mira a un riequilibrio del carico tributario, spostandolo dalle attività produttive verso quelle ambientalmente dannose, in ossequio al principio "chi inquina paga". Metodologicamente, il contributo adotta un'analisi sistematica delle fonti normative rilevanti, quali la direttiva (UE) 2022/542 in tema di aliquote iva ridotte e il regolamento (UE) 2023/956 sul CBAM, oltre a un approfondimento sulla proposta di Trattato Multilaterale sulla *Carbon tax* (MCTT). Viene inoltre analizzata la disciplina interna, come la legge delega fiscale n. 111 del 2023, che introduce una modulazione delle accise basata sull'impatto ambientale dei prodotti. I risultati dell'indagine sottolineano la centralità di una fiscalità ecologica nell'ordinamento multilivello, quale strumento per realizzare un sistema integrato di giustizia tributaria e ambientale. Si evidenzia come la differenziazione impositiva tra immobili ecocompatibili e non, nonché l'armonizzazione delle politiche fiscali europee e internazionali, possano fungere da leva per la decarbonizzazione, l'efficienza energetica e la riqualificazione urbana. La proposta di un sistema di tassazione basato su criteri di responsabilità ambientale viene delineata quale pilastro per uno sviluppo sostenibile conforme ai principi costituzionali e ai trattati europei. Si conclude con un richiamo alla necessità di un disegno normativo armonico e strutturato, capace di superare la frammentazione normativa attuale e di integrare le politiche tributarie ordinarie con misure straordinarie di natura ecologica.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 1.1. Impatti dei cambiamenti climatici. – 2. Le sfide della sostenibilità e la transizione ecologica. – 2.1. Le sfide attuali per la sostenibilità, in particolare quelle relative alla fiscalità ambientale. – 2.2. Direttiva (UE) 2022/542 sulle aliquote iva ridotte. – 2.3. Regolamento (UE) 2023/956 sul meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM). – 2.4. Proposta di direttiva COM (2021) 563 *final* sulla tassazione dei prodotti energetici. – 2.5. Direttiva (UE) 2024/1275 sulla prestazione energetica degli edifici. – 2.6. Aspetti del Trattato Multilaterale sulla *Carbon Tax* (MCTT). – 2.6.1. Aspetti introduttivi. – 2.6.2. Alcuni aspetti sul funzionamento del MCTT. – 2.6.3. Alcune riflessioni concernenti le questioni di economia politica del MCTT. – 2.6.4. Aspetti della tassa sul carbonio rispetto al prezzo del carbonio. – 2.7. Accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica nella legge di delegazione legislativa per la riforma fiscale n. 111 del 2023. – 2.8. Il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM). – 2.8.1. Introduzione del CBAM. – 2.8.2. Il *tax design* e la prospettiva doganale del CBAM. – 3. La capacità contributiva e l'impatto ambientale. – 3.1. Fiscalità locale, immobili *green* e rigenerazione urbana: un modello sostenibile. – 4. Conclusioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1. – *Introduzione*

Nell'ordinamento europeo, la fiscalità ambientale e il diritto di proprietà si configurano come strumenti essenziali per lo sviluppo sostenibile. Il diritto di proprietà viene progressivamente reinterpretato in chiave di responsabilità sociale e ambientale (1). Questa trasformazione rispecchia i principi sanciti dagli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (SDG) e dai trattati dell'Unione europea (2). La fiscalità ambientale, in particolare, rappresenta un mezzo normativo cruciale per promuovere la decarbonizzazione, la transizione ecologica e l'economia circolare (3). Misure frammentarie come *bonus* fiscali o crediti d'imposta si rivelano insufficienti (4). È necessario un sistema fiscale strutturato che applichi il principio "chi inquina paga" e incentivi le attività sostenibili. La proposta di un Trattato Multilaterale sulla *Carbon tax* (MCTT) rappresenta un passo decisivo in questa direzione. Il MCTT prevede la tassazione del carbonio all'origine, al momento dell'estrazione dei combustibili fossili. Ciò riduce il rischio di evasione fiscale e favorisce l'armonizzazione delle politiche tributarie globali (5). Il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM), istituito con il regolamento (UE) 2023/956, è uno strumento chiave del *Green Deal* europeo. Esso assicura che le importazioni nell'UE siano soggette a un prezzo del carbonio equivalente a quello imposto ai produttori europei. In tal modo, il CBAM previene il rischio di rilocalizzazione delle emissioni (*carbon leakage*). Garantisce inoltre la competitività dei produttori europei rispetto a quelli di Stati terzi con normative ambientali meno rigorose. Il CBAM è configurabile come un tributo ambientale sui generis. Tuttavia, per superare la regola dell'unanimità in materia fiscale, è stato adottato sulla base dell'art. 192 TFUE, relativo alle politiche ambientali. Questa scelta riflette la natura multifunzionale del CBAM, che integra obiettivi ambientali, fiscali e commerciali. Sono previste esenzioni per i paesi che adottano politiche climatiche equivalenti a quelle europee e che si impegnano alla neutralità climatica entro il 2050. La Commissione europea monitora le pratiche di

---

(1) Cfr. M. Bagliani – A. Pietta – S. Bonati, *Il cambiamento climatico in prospettiva geografica. Aspetti fisici, impatti, politiche*, Bologna, 2020, *passim.*

(2) G. Mercuri, *Strategie europee per mitigare il cambiamento climatico: dalla tassazione del lavoro a quella dell'inquinamento*, in *Riv. tel. dir. trib.,* 14 settembre 2023, 1 ss.

(3) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, *retro*, 2023, 2265 ss.

(4) F. Raspadori, *Il contributo dell'Unione europea alla ricostruzione della nozione di economia circolare,* in *Dir. Un. Eur.*, 2021, 553 ss.

(5) T. Falcão, *A climate Treaty for the Global Taxation of Carbon, Working paper* 187, 2024, 3 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

elusione del CBAM, come la manipolazione delle classificazioni doganali o il frazionamento delle spedizioni. La fase transitoria, attualmente in corso, consente di raccogliere dati utili per perfezionare il sistema definitivo. Il CBAM, inoltre, è destinato a integrarsi nel sistema delle risorse proprie dell'UE. Tale integrazione rafforzerà il ruolo della fiscalità ecologica come strumento centrale per promuovere la sostenibilità ambientale e fiscale (6). La nozione di sviluppo sostenibile è centrale nelle politiche dell'UE. Essa si fonda su una triplice dimensione: economica, sociale e ambientale. Recenti iniziative, come l'adozione di un'economia circolare e le politiche sulla plastica, testimoniano l'impegno verso pratiche ecocompatibili e una gestione responsabile delle risorse. Tuttavia, permangono ostacoli rilevanti, in particolare nel campo del diritto di proprietà e della fiscalità. Tradizionalmente, il diritto di proprietà è stato considerato un pilastro dell'autonomia individuale e della libertà economica. Oggi, nell'era dello sviluppo sostenibile, si impone una sua reinterpretazione. È necessario bilanciare gli interessi privati con il benessere collettivo, attribuendo al diritto di proprietà una funzione sociale e ambientale. Parallelamente, la fiscalità riveste un ruolo cruciale. Le politiche fiscali possono incentivare innovazione e pratiche sostenibili o, al contrario, perpetuare modelli insostenibili. Il concetto di "fiscalità circolare" offre una soluzione innovativa (7). Esso propone di spostare il carico fiscale dalle attività produttive, come il lavoro, a quelle dannose, come l'inquinamento e lo sfruttamento eccessivo delle risorse. Questo approccio permette di ripensare la fiscalità e il diritto di proprietà, integrandoli in un quadro coerente di sviluppo sostenibile. In tale prospettiva, è essenziale comprendere come questi strumenti possano influenzare i consumatori, le imprese e l'innovazione nel settore privato, promuovendo al contempo un'allocazione equa delle risorse. Si evidenzia la necessità di superare le politiche nazionali frammentate. Un approccio globale e armonizzato è indispensabile per affrontare le sfide ambientali attuali. L'analisi si concentra non solo sulle difficoltà legate alla transizione, ma anche sulle opportunità che essa offre. Una fiscalità orientata alla sostenibilità e un diritto di proprietà improntato alla responsabilità collettiva possono ridisegnare profondamente la società europea. Questa trasformazione punta a costruire una maggiore resilienza, equità e sostenibilità

---

(6) Cfr. A. Comelli – M. Allena, *Ecological transition and Environmental taxation*, 2023, Milano, *passim.*

(7) M. Pennasilico, *Sviluppo sostenibile, legalità costituzionale e analisi "ecologica" del contratto,* in *Persone e mercato*, 2015, 1, 37 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ambientale. L'indagine è dunque urgente e rilevante. La crisi climatica in corso impone una riforma profonda dei sistemi economici e sociali. Solo così sarà possibile affrontare con efficacia le sfide globali del nostro tempo (8).

1.1. – *Impatti dei cambiamenti climatici*

Le politiche fiscali devono essere adattate per affrontare le sfide legate ai cambiamenti climatici. Gli effetti di questi fenomeni sono evidenti, come dimostrano le temperature *record* dell'estate 2021 in Europa (48,8 gradi a Siracusa), accompagnate da incendi, ondate di calore e alluvioni. Tali eventi hanno causato danni significativi e perdite di vite umane, evidenziando l'urgenza di interventi adeguati. La tassazione ambientale è uno strumento fondamentale per mitigare questi impatti e promuovere comportamenti sostenibili. Il Meccanismo Multilaterale di Tassazione del Carbonio (MCTT) definisce con precisione gli eventi tassabili. La tassazione del carbonio si applica in tutte le fasi della filiera dei combustibili fossili: estrazione, raffinazione e consumo. Questo approccio multistadio consente di contabilizzare e tassare tutte le emissioni di carbonio, riducendo l'impatto ambientale complessivo (9). La Commissione europea, con il *Green Deal* del 2019, ha ribadito il proprio impegno verso la sostenibilità. Gli obiettivi principali includono la promozione dell'economia circolare e la riduzione delle emissioni di carbonio, puntando alla neutralità climatica entro il 2050, in linea con l'Accordo di Parigi del 2015. Parallelamente, l'Agenda 2030 delle Nazioni Unite e i suoi 17 Obiettivi di Sviluppo Sostenibile rafforzano la centralità della protezione ambientale. Anche l'OCSE, nel *report* del gennaio 2021 "*Taxing Energy Use for Sustainable Development*" (10), sottolinea il ruolo chiave della fiscalità per il raggiungimento di tali obiettivi. La Commissione ha proposto diverse riforme per allineare i sistemi fiscali degli Stati membri agli obiettivi climatici. Tra queste, vi sono la revisione della direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità e l'eliminazione delle sovvenzioni ai combustibili fossili. Questi interventi seguono il principio "chi inquina paga". La comunicazione del luglio 2020 ha definito un piano d'azione con venticinque misure

(8) A. Comelli – M. Allena, *Ecological transition and Environmental taxation*, 2023, Milano, *passim*; S. Marino, *La valorizzazione dello sviluppo sostenibile nella politica di concorrenza dell'Unione europea*, in *Dir. Un. Eur.*, 2022, 633 ss.

(9) T. Falcăo, *A climate Treaty for the Global Taxation of Carbon, Working paper* 187, 2024, 3 ss.

(10) A. Comelli, *Cambiamenti climatici e profili tributari della protezione dell'ambiente nella prospettiva europea*, cit., 5, 1961 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

per favorire la ripresa economica *post*-COVID-19 (11). Tra queste figurano investimenti sostenibili e rispettosi del clima (12). Un esempio rilevante è la direttiva 2019/904, che mira a ridurre l'uso della plastica monouso, promuovendo prodotti riutilizzabili e riciclabili. In Italia, la *plastic tax* è stata introdotta dalla legge di bilancio 2020, ma la sua entrata in vigore è stata più volte rinviata. Il d.l. n. 39 del 2024 ha ulteriormente posticipato l'imposta al 1° luglio 2024. La tassa si applica ai manufatti in plastica monouso (MACSI), con alcune eccezioni, e prevede un credito d'imposta del 10% per l'adeguamento tecnologico delle aziende verso la produzione di manufatti compostabili. La sua attuazione è ancora sospesa, poiché manca il decreto necessario per renderla operativa. A livello europeo, la decisione 2020/2053 del Consiglio prevede una tassa sui rifiuti di imballaggio in plastica non riciclati. Questo intervento punta a incentivare una riduzione della produzione di rifiuti plastici, rendendolo una risorsa propria dell'UE. In conclusione, politiche fiscali innovative e coordinate sono essenziali per affrontare i cambiamenti climatici. L'aumento del gettito derivante dalla tassazione ambientale può ridurre la pressione fiscale sul lavoro, favorendo comportamenti sostenibili. Il 23° convegno mondiale sulla tassazione ambientale, svoltosi nel settembre 2022 presso l'Università di Parma, ha offerto un'occasione di confronto su questi temi. Il *Green deal* europeo traccia un percorso in cui le politiche fiscali assumono un ruolo strategico nella promozione della sostenibilità e dell'innovazione (13).

2. – *Le sfide della sostenibilità e la transizione ecologica*

2.1. – *Le sfide attuali per la sostenibilità, in particolare quelle relative alla fiscalità ambientale*

La sostenibilità richiede un equilibrio tra crescita economica, equità sociale e tutela ambientale (14). Questo equilibrio si basa su una visione olistica che include aspetti ambientali, sociali, economici, educativi e comportamentali. Tale prospettiva è ormai riconosciuta a livello internazionale,

---

(11) Cfr. A. Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal COVID-19*, *retro*, 2022, 791 ss.

(12) A. Comelli, *Cambiamenti climatici e profili tributari della protezione dell'ambiente nella prospettiva europea*, cit., 1961 ss.

(13) A. Comelli, *Cambiamenti climatici e profili tributari della protezione dell'ambiente nella prospettiva europea*, *retro*, 2021, 1961 ss.

(14) P.A. Pillitu, *Il principio dello sviluppo sostenibile nel diritto ambientale dell'Unione europea*, in P. Fois (a cura di), *Il principio dello sviluppo sostenibile nel diritto internazionale ed europeo dell'ambiente,* Napoli, 2007, 219 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

influenzando decisioni politiche sia europee che nazionali. La transizione verso un'economia più sostenibile e circolare incontra però diverse barriere. Tra queste spiccano ostacoli culturali, burocratici e normativi. In tale contesto, la fiscalità ambientale emerge come uno strumento essenziale per incentivare pratiche sostenibili (15). La cosiddetta "fiscalità circolare" punta a disincentivare comportamenti dannosi per l'ambiente e a promuovere azioni responsabili. Iniziative recenti dell'Unione europea rappresentano passi importanti verso un sistema fiscale più sostenibile. La direttiva (UE) 2022/542 consente l'applicazione di aliquote iva ridotte per beni e servizi rispettosi dell'ambiente, favorendo l'economia verde. Il regolamento (UE) 2023/956 introduce il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM), penalizzando le importazioni di beni ad alto contenuto di carbonio. Queste misure promuovono la parità di trattamento tra produttori europei e internazionali (16), incoraggiando la riduzione delle emissioni. La fiscalità circolare si distingue per il suo ruolo promozionale. Attraverso strumenti come imposte sull'inquinamento e riduzioni fiscali per produzioni sostenibili, favorisce il riciclo, il riuso e la riduzione degli sprechi (17). In contrasto, la fiscalità tradizionale si concentra sul gettito, spesso senza considerare l'impatto ambientale o sociale delle attività tassate (18). Questo approccio lineare è criticato per alimentare un circolo vizioso di maggiore spesa pubblica e debito, trascurando la sostenibilità (19). La fiscalità circolare invece pone l'accento su benefici ambientali ed economici. Stimola cittadini e imprese a modificare i propri comportamenti, anche attraverso incentivi, esenzioni e crediti d'imposta. Questo approccio promuove un equilibrio tra sviluppo umano e salvaguardia dell'ambiente (20). Tuttavia, azioni limitate a livello nazionale non bastano per affrontare la crisi climatica. È necessaria una cooperazione globale per bilanciare sviluppo economico, occupazione e protezione delle risorse na-

---

(15) A. Comelli – M. Allena, *Ecological transition and Environmental taxation*, Milano, 2023, *passim*.

(16) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2265 ss.

(17) A. Marzanati, *Lo sviluppo sostenibile,* in A. Lucarelli – A. Patroni Griffi (a cura di), *Studi sulla Costituzione europea. Percorsi e ipotesi*, Napoli, 2003, 139 ss.

(18) A. Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, *retro,* 2022, 800 ss.

(19) F. Batistoni Ferrara, *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1094 ss.; R. Alfano, *Tributi ambientali, Profili interni ed europei,* Torino, 2012, *passim.*

(20) Cfr. G. Bolletto, *The role of taxation in the ecological transition: the social and solidarity economy (SSE) perspective,* in A. Comelli – J.E. Milne – M. Skou Andersen – H. Ashiabor (a cura di), *Taxation and the green growth challenge*, 2023, 35 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

turali. Il diritto tributario deve quindi essere reinterpretato (21). Non può più essere considerato isolato dalle altre branche del diritto. Deve invece integrarsi in un sistema giuridico che tenga conto dei valori della transizione ecologica (22). La fiscalità diventa così un catalizzatore per lo sviluppo sostenibile, agendo in sinergia con l'innovazione tecnologica e l'evoluzione dei modelli socio-economici. Un approccio alla fiscalità orientato alla sostenibilità richiede pensiero innovativo e strategie coordinate. Solo con una visione globale sarà possibile affrontare le sfide ambientali e rispondere in modo efficace alle esigenze del nostro tempo (23).

2.2. – *Direttiva (UE) 2022/542 sulle aliquote iva ridotte*

La direttiva (UE) 2022/542, adottata il 5 aprile 2022, modifica la normativa comunitaria in materia di aliquote iva, introducendo importanti novità. Gli Stati membri possono ora applicare fino a due aliquote ridotte, non inferiori al 5%, oltre all'aliquota *standard*, che deve essere almeno del 15% (24). Viene inoltre prevista la possibilità di aliquote super-ridotte, inferiori al 5%, e di esenzioni con diritto alla detrazione dell'iva per categorie di beni e servizi ecosostenibili (25), individuati nel nuovo allegato III. L'obiettivo principale è favorire la sostenibilità ambientale e contribuire alla lotta contro i cambiamenti climatici, in linea con gli impegni del *Green deal* europeo (26). I governi nazionali potranno incentivare l'acquisto e l'uso di beni e servizi rispettosi dell'ambiente. Al tempo stesso, è prevista l'eliminazione progressiva dei benefici fiscali per prodotti o attività dannosi per l'ambiente, sostenendo così la transizione verso un'economia climaticamente neutra. Il recepimento da parte degli Stati membri è fissato al 31 dicembre 2024, con applicazione a partire dal 1° gennaio 2025. Questo periodo transitorio permette agli Stati di adattare i propri sistemi

---

(21) A. Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, *retro,* 2022, 800 ss.

(22) Su questi temi, cfr. W. E. Oates, *Green Taxes: Can We Protect the Environment and Improve the Tax System at the Same Time?* in *Southern Economic Journal*, 1995, 915 ss.

(23) Cfr. A. Comelli – M. Allena, *Ecological transition and Environmental taxation*, 2023, Milano, *passim*.

(24) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, *retro*, 2023, 2267.

(25) T. Falcao, *A climate Treaty for the Global Taxation of Carbon, Working paper* 187, 2024, 3 ss.

(26) Si veda S. Geringer, *The EU VAT Rate Reform 2022 from an Environmental Policy Perspective*, in *EC Tax Review*, 2023, 1, 16 ss. Una precedente versione del manoscritto ha vinto il premio denominato "*Young Researchers Award in Environmental Taxation*", in occasione della 23a *Global Conference on Environmental Taxation*, che si è svolta presso l'Università di Parma dal 21 al 24 settembre 2022.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fiscali. Tuttavia, alcuni dubbi emergono sull'efficacia di tali misure. Ad esempio, non è garantito che le riduzioni delle aliquote si traducano in un calo effettivo dei prezzi per i consumatori. Inoltre, esistono rischi legati alla disponibilità di beni ecologici, al possibile incremento dell'evasione fiscale e alla necessità di proteggere le fasce sociali più deboli. In Italia, la legge delega fiscale n. 111 del 2023 prevede interventi per razionalizzare le aliquote iva, nel rispetto delle norme europee (27). Sebbene non faccia esplicito riferimento al provvedimento del 2022, sottolinea la necessità di uniformare il trattamento fiscale per beni e servizi simili, in linea con gli obiettivi di sostenibilità. Questo quadro normativo rappresenta un importante passo avanti verso un'armonizzazione fiscale a livello europeo. Tuttavia, il successo dipenderà dall'attenta implementazione delle nuove regole e dal monitoraggio degli effetti sul piano economico e ambientale (28).

2.3. – *Regolamento (UE) 2023/956 sul meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM)*

Il regolamento (UE) 2023/956, adottato il 10 maggio 2023, introduce il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM) (29). Questo strumento si applica ai prodotti importati nell'UE ad alta intensità di carbonio, come cemento, energia elettrica, concimi, ferro, acciaio, alluminio e idrogeno. Il suo obiettivo è ridurre le emissioni di gas serra e promuovere la decarbonizzazione, in linea con il *Green deal* europeo (30). Il CBAM mira a evitare il "*carbon leakage*", ovvero la delocalizzazione delle produzioni inquinanti verso paesi con normative ambientali meno severe. Questo fenomeno comporterebbe un incremento delle emissioni

---

(27) Cfr. R. Rizzardi, *L'iva nella riforma fiscale: un impegno rilevante per un tributo con sovrapposizioni normative*, in *Corr. trib.*, 2023, 432 ss.

(28) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2269.

(29) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2269.

(30) Sulla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio COM (2021) 564 *final*, avanzata il 14 luglio 2021, v. L. Aristei, *The EU carbon border tax. A sustainable market-based instrument or an obstacle to the free trade of goods?*, nella rivista elettronica *Amministrazione in cammino*, 16 dicembre 2021, 1 ss.; A. Comelli, *La tassazione ambientale, nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, *retro*, 2022, 800 ss.; H. Kogels, *Good Intentions and a Call for Higher Speed on the Bumpy Road to Carbon Neutrality,* in *EC Tax Review*, 2022, 1, 2 ss.; A. Majocchi, *Carbon pricing e la politica climatica dell'Unione europea*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 18 ss.; Id., *Setting a price for carbon to achieve carbon neutrality in the European Union*, in H. Ashiabor – J.E. Milne – M. Skou Andersen (a cura di), *Environmental Taxation in the Pandemic Era*, cit., 26 ss.; F. Tarini, *Considerazioni sulla proposta di introduzione del Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, V, 71 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

globali senza reali benefici ambientali. Il regolamento applica il principio "chi inquina paga", imponendo costi sulle emissioni incorporate nei beni importati da paesi terzi che non adottano una tassazione adeguata sul carbonio. Il periodo transitorio è iniziato il 1° ottobre 2023 e terminerà il 31 dicembre 2025. Durante questa fase, gli importatori sono obbligati a comunicare alla Commissione europea dati sulle emissioni incorporate nei prodotti importati, senza costi aggiuntivi. Dal 1° gennaio 2026, gli importatori dovranno compensare le emissioni attraverso l'acquisto di certificati CBAM, calcolati sulla base delle emissioni incorporate nei beni importati. Il regolamento di esecuzione 2023/1773, adottato il 17 agosto 2023, dettaglia gli obblighi operativi. Gli importatori devono presentare rapporti trimestrali sulle quantità di beni importati, sulle emissioni effettive e sul prezzo del carbonio pagato nel paese di origine. Sono previste sanzioni per omissioni o errori, da 10 a 50 euro per tonnellata di emissioni non dichiarate, adeguate in base all'indice dei prezzi al consumo europeo. Durante la fase transitoria, i dati raccolti saranno inseriti in un registro CBAM, che sarà utilizzato per creare un registro definitivo. Questo garantirà la trasparenza e permetterà il monitoraggio da parte delle autorità competenti degli Stati membri. Il regolamento (UE) 2023/956 è un elemento chiave della politica ambientale dell'UE. Sebbene non sia formalmente considerato una tassa, il CBAM funziona come un dazio ambientale. Garantisce parità di trattamento tra i beni prodotti nell'UE, sottoposti al sistema ETS (*Emission Trading System*), e quelli importati. Questo meccanismo promuove la decarbonizzazione globale e incentiva *standard* ambientali più elevati anche nei paesi terzi [31].

2.4. – *Proposta di direttiva COM (2021) 563* final *sulla tassazione dei prodotti energetici*

La proposta COM (2021) 563 *final*, presentata il 14 luglio 2021, mira a riformare la direttiva 2003/96/CE del Consiglio [32], relativa alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità nell'Unione europea. La direttiva del 2003 è ormai obsoleta, non essendo allineata agli attuali obiettivi climatici e di transizione energetica dell'UE. Tra questi obiettivi spiccano la riduzione delle emissioni nette di gas serra del 55% entro il 2030, rispetto ai livelli del 1990, e il raggiungimento della neutralità climatica

---

[31] Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2274 ss.; Cfr. il regolamento n. 2021/1119 del Parlamento europeo e del Consiglio del 30 giugno 2021.

[32] Sottolinea le "finalità prevalentemente ambientali" della direttiva n. 2003/96/CE del Consiglio P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022, 346.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

entro il 2050 (33). Le aliquote minime di tassazione stabilite nel 2003 sono troppo basse e non riflettono l'impatto ambientale dei prodotti energetici (34). Questa situazione ha causato disomogeneità tra gli Stati membri, con aliquote spesso superiori a quelle minime, generando distorsioni nel mercato unico dell'energia (35). Tali squilibri ostacolano la concorrenza e riducono l'efficacia delle politiche comuni. La nuova proposta intende promuovere carburanti puliti e tecnologie sostenibili, come l'idrogeno rinnovabile, i biocarburanti e i carburanti sintetici. Per farlo, prevede una tassazione più alta per i combustibili fossili, disincentivandone l'uso. Inoltre, propone un quadro normativo più chiaro e coerente, eliminando le incertezze interpretative della vecchia direttiva. Tuttavia, gli Stati membri non hanno ancora raggiunto un accordo unanime per l'adozione della proposta. Le principali divergenze riguardano le esenzioni fiscali per i carburanti usati nella navigazione aerea e marittima, che variano notevolmente tra i paesi (36). La pandemia, l'invasione russa dell'Ucraina e la crisi energetica hanno ulteriormente complicato la situazione, ritardando l'implementazione della riforma, originariamente prevista per il 31 dicembre 2022. L'assenza di consenso rischia di compromettere la capacità dell'UE di raggiungere gli obiettivi del *Green deal* europeo. Senza un compromesso tra gli Stati membri, sarà difficile garantire coerenza nelle politiche ambientali e mantenere la credibilità dell'UE a livello globale. Una riforma condivisa è fondamentale per allineare la tassazione energetica agli obiettivi climatici e assicurare un futuro sostenibile (37).

---

(33) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2275 ss.; A. Comelli, *La tassazione ambientale nella prospettiva europea, oltre la crisi economica e sanitaria innescata dal Covid-19*, *retro*, 2022, 800 ss.

(34) Cfr. Servizio studi del senato e della camera, *Delega al Governo per la riforma fiscale*, A.C. 1038-75-A, Roma, 6 luglio 2023, 105. Il Dossier indica che, secondo la direttiva n. 2003/96 del Consiglio, "sono previste riduzioni fiscali per i prodotti energetici usati nel riscaldamento, agricoltura, motori fissi e macchinari edilizi rispetto al carburante per autotrazione. È anche possibile ridurre il prelievo fiscale sul gasolio commerciale rispetto a quello per uso non commerciale".

(35) Sottolinea esattamente L. Salvini, *La tassazione dell'energia, in Atti dei convegni lincei, Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione europea,* Atti del convegno del 27 maggio 2022, Roma, 2022, 190, Secondo la direttiva n. 2003/96/CE del Consiglio e il d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (testo unico delle disposizioni relative alle accise) in Italia, "le accise sui prodotti energetici sono determinate senza considerare le emissioni nocive". Le agevolazioni previste favoriscono settori come l'agricoltura e la pesca, ma non promuovono consumi ecologicamente virtuosi.

(36) L. Salvini, *La tassazione dell'energia*, cit., 200 e 201, parla di "rilevanti ostacoli politici e conseguente difetto di consenso unanime".

(37) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2275 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.5. – Direttiva (UE) 2024/1275 sulla prestazione energetica degli edifici

La direttiva (UE) 2024/1275 (38), adottata nell'aprile 2024, rappresenta un aggiornamento della direttiva 2010/31/UE (EPBD 2010) e della sua revisione del 2018. Questi provvedimenti mirano a migliorare l'efficienza energetica degli edifici e promuovere l'uso di energie rinnovabili. L'EPBD 2010 (39) ha introdotto il concetto di "edifici a energia quasi zero" (nZEB), stabilendo che tutti i nuovi edifici dovessero rispettare tale *standard* entro il 2020, e quelli pubblici entro il 2018. Inoltre, ha reso obbligatoria la certificazione energetica (EPC) per la vendita o l'affitto degli edifici e ha rafforzato i controlli sui sistemi di riscaldamento e raffreddamento (40). La revisione del 2018 ha introdotto strategie a lungo termine per la ristrutturazione degli edifici, con l'obiettivo di ridurre le emissioni di gas serra dell'80-95% entro il 2050. Ha previsto nuove disposizioni per l'uso di tecnologie smart e l'installazione di infrastrutture per veicoli elettrici. La nuova direttiva del 2024 risponde all'urgenza del *Green deal* europeo e agli obiettivi di riduzione del 55% delle emissioni di gas serra entro il 2030. Gli edifici, che rappresentano il 40% dell'energia consumata e il 36% delle emissioni in UE, sono centrali per questa strategia. La "*Renovation Wave for Europe*" punta a raddoppiare i tassi di ristrutturazione nei prossimi dieci anni, migliorando l'efficienza energetica e riducendo la dipendenza dai combustibili fossili (41). La normativa impone nuovi obblighi (42). Dal 2030, tutti i nuovi edifici dovranno essere a emissioni zero, con una scadenza anticipata al 2028 per gli edifici pubblici. Gli edifici esistenti dovranno rispettare *standard* minimi di prestazione energetica (MEPS), migliorando progressivamente i consumi energetici. Entro il 2030, il 16% degli edifici non residenziali meno efficienti dovrà essere adeguato, con un obiettivo del 26% entro il 2033. Per gli edifici residenziali, le traiettorie nazionali prevedono riduzioni dei consumi del 16% entro il 2030 e del 20-22% entro il 2035. A partire dal 2025, non saranno

---

(38) European Parliament, *Revision of the Energy Performance of Buildings Directive: Fit for 55 package*, PE 698.901, 2024, 1 ss.

(39) S. Tenhunen, *Energy Performance of Buildings Directive 2010/31/EU: Fit for 55 revision – Implementation in action, EPRS, European Parliament,* 2021, 5 ss.

(40) Direttiva UE n. 2024/1275, pubblicata su *Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea*, 8 maggio 2024, L. 2024/1275.

(41) European Commission, *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the energy performance of buildings (recast),* 2021, 1 ss.

(42) K. Eisele, *Energy performance of buildings, Initial appraisal of a Commission impact assessmen*t, EPRS, *European Parliament*, February 2017, 1 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

più concessi incentivi finanziari per l'installazione di caldaie a combustibili fossili, salvo eccezioni limitate. Entro il 2040, le caldaie a combustibili fossili dovranno essere completamente eliminate. I piani nazionali di ristrutturazione, da presentare entro il 2025, dovranno includere strategie per la decarbonizzazione del riscaldamento e raffreddamento. La revisione della direttiva si affianca alle disposizioni della EED (Efficienza Energetica) e al sistema ETS (43), che ora copre anche gli edifici (44). Tali misure aumentano il costo delle emissioni di gas serra, incentivando la decarbonizzazione del settore. Le nuove disposizioni sono essenziali per accelerare la transizione energetica e raggiungere gli obiettivi climatici europei. Tuttavia, la loro attuazione richiede impegno da parte degli Stati membri, con piani nazionali chiari e azioni coordinate a livello europeo (45).

2.6. – *Aspetti del Trattato Multilaterale sulla* Carbon Tax *(MCTT)*

2.6.1. – *Aspetti introduttivi*

Il Trattato Multilaterale sulla *Carbon tax* (MCTT) è stato proposto da Tatiana Falcăo con il supporto di esperti internazionali (46). Esso rappresenta una pietra miliare nelle politiche fiscali globali per la riduzione delle emissioni di carbonio. Il trattato mira a creare un quadro giuridico internazionale per la tassazione del carbonio. L'obiettivo è stabilizzare e ridurre le emissioni di gas serra, in linea con gli impegni dell'Accordo di Parigi. Il MCTT è composto da 31 articoli. Ogni articolo definisce obblighi specifici per gli Stati firmatari in materia di tassazione del carbonio. Il trattato prevede che la tassa venga applicata al punto di estrazione dei combustibili fossili. Se il paese di estrazione non applica la tassa, il diritto di tassazione passa al paese di raffinazione o, in ultima istanza, al paese di consumo. Questo sistema multistadio garantisce che tutte le emissioni siano contabilizzate e tassate. Il trattato usa lo strumento fiscale per incentivare la mitigazione delle emissioni. Le tre regole principali di allocazione fiscale sono: primaria (estrazione), secondaria (raffinazione o trasformazione) e terziaria (consumo). La tassa viene

---

(43) N. Šajn, *Energy efficiency of buildings: A nearly zero energy future?* EPRS, *European Parliament*, 2016, 1 ss.

(44) D. Frizberg, *Fit for 55 package: Energy performance of buildings (recast), Initial appraisal of a Commission impact assessment*, EPRS, *European Parliament*, 2022, 1 ss.

(45) European Builders Confederation EBC, *Energy Efficiency: European Commission Ecodesign and Energy Labelling Consultation Forum discusses ban on standalone boilers,* Web page accessed 24 July 2023.

(46) Cfr. T. Falcăo, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon*, April 2024, 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty*, 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

applicata al punto di estrazione per coprire il potenziale totale di emissioni del combustibile. Questo meccanismo standardizza le politiche fiscali sul carbonio a livello globale. I ricavi generati dalla tassa finanziano la ricerca e lo sviluppo di tecnologie a basse emissioni. Il trattato propone anche un fondo comune per il carbonio, che supporta la cooperazione tecnica e finanziaria tra Stati. Le risorse del fondo vengono redistribuite tenendo conto delle capacità economiche dei vari paesi. La governance del trattato è affidata sia alla Convenzione Quadro delle Nazioni Unite sui Cambiamenti Climatici (UNFCCC) sia all'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO). Le controversie legate al trattato vengono risolte tramite il sistema di risoluzione delle dispute del WTO. Il trattato prevede un'implementazione graduale per superare eventuali resistenze politiche. Mira anche a integrare i meccanismi di tassazione esistenti, come il sistema europeo di scambio delle quote di emissione (EU ETS). Il trattato propone un programma fiscale di 50 anni con revisioni periodiche. Questo approccio offre stabilità per i governi e prevedibilità per gli investitori. L'attuazione del MCTT rafforzerebbe le politiche europee, sostenendo il *Green deal* e promuovendo l'equità fiscale globale. Il MCTT contribuisce a ridurre le emissioni grazie a un sistema trasparente e coordinato che incentiva l'innovazione e l'adozione di pratiche sostenibili. Il trattato definisce chiaramente i termini chiave come "emissioni di carbonio" (47), "combustibili fossili" e "tassazione del carbonio" (48). L'ambito di applicazione copre le emissioni derivanti dall'uso di petrolio, gas naturale e carbone. Vengono stabilite metodologie *standard* per calcolare le emissioni, basate su coefficienti specifici per ogni tipo di combustibile. Ogni Stato contraente deve istituire agenzie nazionali per gestire la tassa sul carbonio. Queste agenzie verificano le emissioni, raccolgono le tasse e applicano sanzioni in caso di violazioni. I contributi al fondo comune per il carbonio sono proporzionali alle emissioni di ciascun paese. Il fondo aiuta i paesi in via di sviluppo e le economie in transizione ad adottare tecnologie pulite. Il trattato richiede trasparenza. Ogni Stato deve pubblicare rapporti annuali dettagliati sulle emissioni di carbonio, sulle entrate derivanti dalla tassa e sull'uso di queste risorse. Questi rapporti sono soggetti a revisioni indipendenti per garantirne l'accuratezza (49).

---

(47) Cfr. T. Falcăo, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* April 2024, 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* 2024, 1 ss.

(48) Cfr. T. Falcăo, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit. 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* cit., 1 ss.

(49) Cfr. T. Falcăo, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit., 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* 2024,1 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.6.2. – *Alcuni aspetti sul funzionamento del MCTT*

Il MCTT introduce tre regole principali per l'allocazione della tassa sul carbonio: regola primaria, regola secondaria e regola terziaria. La regola primaria prevede che la tassa sul carbonio venga applicata nel paese di estrazione del combustibile fossile. In questa fase si considera l'intero potenziale di emissioni del combustibile grezzo. La regola primaria è vantaggiosa perché riduce il rischio di evasione fiscale e coinvolge un numero limitato di contribuenti. Tassare al punto di estrazione consente di contabilizzare in modo più preciso le emissioni potenziali. Inoltre, garantisce che il paese estrattore riceva una quota significativa delle entrate fiscali. La regola secondaria prevede che la tassa venga applicata nel paese in cui il combustibile viene raffinato o trasformato. Questo paese può coincidere con quello di estrazione o essere diverso. Il carbone, che non subisce trasformazioni significative prima del consumo, è escluso da questa regola. La tassa viene applicata al prodotto raffinato, tenendo conto delle emissioni generate durante il processo di trasformazione. La regola terziaria stabilisce che la tassa venga applicata nel paese di consumo finale (50). Questa tassa si basa sull'uso del combustibile fossile come fonte di energia. Se i paesi di estrazione o raffinazione non applicano la tassa, i diritti di tassazione vengono trasferiti al paese consumatore. Questo approccio garantisce che l'intero potenziale inquinante del combustibile venga tassato prima di entrare nell'economia del paese importatore. Il trattato considera anche le emissioni fuggitive, ovvero quelle non intenzionali prodotte durante la manipolazione dei combustibili fossili. Ad esempio, un paese che raffina il combustibile può tassare le emissioni che si verificano dalla fase di estrazione fino alla raffinazione. Un'analisi ha dimostrato che i paesi non OCSE (a medio e basso reddito) beneficiano principalmente della regola primaria. La regola secondaria è più equa per paesi OCSE e non OCSE. La regola terziaria, invece, favorisce i paesi ad alto reddito, che consumano la maggior parte dei combustibili fossili. Il MCTT è conforme alle regole della WTO. Esso supporta misure di adeguamento del carbonio alla frontiera (BCA) per evitare squilibri economici tra paesi firmatari e non. Queste misure incentivano l'adesione al trattato e riducono il rischio di "*carbon leakage*". I tassi di tassazione sono differenziati in base al reddito dei paesi, rispettando il principio delle responsabilità comuni ma differenziate. L'art.

---

(50) Cfr. T. Falcăo, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit. 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* cit., 1 ss.; I.W.H. Parry – J. Roaf – S. Black, *A Proposal for an International Carbon Price Floor Among Large Emitters, IMF Staff Climate Notes* 2021/001, Washington, DC: International Monetary Fund.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

14 del trattato vieta incentivi fiscali negativi, come sussidi e crediti, per evitare distorsioni del sistema fiscale. Tuttavia, è concesso un credito fiscale per materiali carboniosi non utilizzati in reazioni di combustione (51), come la plastica. Questo serve a ridurre la produzione di plastica e a incentivare materiali biodegradabili. L'implementazione del MCTT (52) include un sistema globale per la tassazione del carbonio. Esso mira a promuovere un'economia sostenibile, riducendo le emissioni in modo equo ed efficace (53).

2.6.3. – *Alcune riflessioni concernenti le questioni di economia politica del MCTT*

L'obiettivo del *Multilateral Carbon tax Treaty* (MCTT) è sviluppare una soluzione pratica che sia tecnicamente corretta sul piano climatico, legale ed economico. Tuttavia, la sua implementazione richiede il superamento di sfide politiche complesse. Alcuni aspetti del trattato sono stati progettati proprio per affrontare queste difficoltà. Il MCTT non è un accordo programmatico come l'Accordo di Parigi, che definisce obiettivi da raggiungere attraverso politiche complementari. Esso è invece un trattato vincolante che impone l'adozione di una politica specifica: la tassazione del carbonio. Una volta ratificato, ogni paese firmatario dovrà introdurre una tassa sul carbonio a livello nazionale. La tassa dovrà rispettare il quadro stabilito dal trattato (54). Questo approccio consente di uniformare le politiche fiscali sul carbonio a livello globale. Un quadro normativo coerente è essenziale per evitare distorsioni della concorrenza. Garantisce, inoltre, che tutti i paesi contribuiscano equamente alla riduzione delle emissioni di carbonio. Un aspetto critico è rappresentato dalla ratifica del trattato. Ogni paese dovrà sottoporre il trattato alle proprie procedure interne di approvazione. In alcuni casi, la mancanza di consenso o i requisiti di voto potrebbero bloccare l'adozione del MCTT. Anche se

---

(51) Cfr. T. Falcão, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit. 7 ss.; T. Falcão, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* cit., 1 ss.; OECD, *Pricing Greenhouse Gas Emissions: Turning Climate Targets into Climate Action*, 2022.

(52) T. Falcão, *Paying the Piper: On the Legal Qualification of Carbon Prices,* in R. Saraiva and P.A. Pardel (eds), *Sustainable Finances and the Law Between Public and Private Solutions,* forthcoming, Springer.

(53) Cfr. T. Falcão, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit. 7 ss.; T. Falcão, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* cit., 1 ss.; A. Pirlot, *Carbon Leakage under International Climate Change Law: Myth, Environmental Risk, or Economic Problem?*, presented during the Global Tax Symposium 2022, 1 and 2 December 2022.

(54) Cfr. T. Falcão, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit. 7 ss.; T. Falcão, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* cit., 1 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

firmato dagli esecutivi, il trattato potrebbe incontrare ostacoli a livello legislativo. Nonostante queste difficoltà, vi sono esempi che dimostrano come la pressione internazionale possa facilitare il consenso politico (55). Ad esempio, il *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM) dell'Unione europea ha spinto paesi come USA, Canada, Taiwan e Corea a considerare politiche simili. Negli Stati Uniti, l'*Inflation Reduction Act* (IRA) ha stimolato altri paesi a legiferare in favore dell'innovazione e delle tecnologie pulite, per evitare di perdere competitività. Nel contesto del MCTT, la ratifica del trattato potrebbe creare incentivi economici per i paesi aderenti e penalizzare quelli non partecipanti. I paesi non firmatari perderebbero entrate fiscali, poiché le merci esportate verso paesi aderenti sarebbero soggette alla tassazione del carbonio da parte degli importatori. Se un paese non esercita il proprio diritto di tassazione, il paese successivo nella catena del valore potrà farlo al suo posto. Questo meccanismo assicura che i paesi partecipanti mantengano un flusso costante di entrate (56).

2.6.4. – *Aspetti della tassa sul carbonio rispetto al prezzo del carbonio*

Il MCTT si concentra sull'introduzione di una tassa sul carbonio. Questa tassa è considerata uno strumento più semplice e pratico rispetto ad altre forme di prezzo del carbonio (57). Gli strumenti di prezzo del carbonio includono tasse sul carbonio, sistemi di scambio di emissioni (ETS), accise sull'energia e tasse sui combustibili fossili. Tra questi, il MCTT privilegia la tassa sul carbonio per la sua chiarezza e facilità di applicazione. La tassa sul carbonio è riconosciuta come uno degli strumenti più efficaci per ridurre rapidamente le emissioni su larga scala. In futuro, il MCTT potrebbe espandersi per includere altri strumenti di prezzo del carbonio. Potrebbe anche promuovere la creazione di un "club climatico" basato su politiche di prezzo armonizzate. Il MCTT non esclude l'uso di altri strumenti, come gli ETS. Questi possono coesistere e integrarsi con la tassa sul carbonio. Ad esempio, molti paesi europei utilizzano entrambe le politiche. La tassa sul carbonio fornisce un prezzo minimo, mentre gli ETS stabiliscono un prezzo aggiuntivo per settori specifici, come l'industria pesante. Questa combinazione consente politiche complementari, senza conflitti. Il trattato propone di tassare

---

(55) T. Falcão, *A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty*, IBFD, Amsterdam, Doctoral Series, 2019a, *passim.*

(56) R. Mann, *Targeting Plastic Pollution,* in *Journal of Land Use* 37, 2, 2022, 13 – 27.

(57) Cfr. A. Comelli – M. Allena, *Ecological Transition and Environmental taxation*, Torino, 2023, *passim.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'anidride carbonica, includendo le emissioni equivalenti dei sei gas serra identificati dall'Accordo di Parigi. Il carbonio viene utilizzato come indicatore principale, basandosi sul suo potenziale di riscaldamento globale. Inizialmente, il MCTT adotterà una base fiscale ristretta. Ad esempio, si concentrerà solo sulle emissioni di carbonio derivanti dai combustibili fossili. Biomasse e biocarburanti saranno esclusi in una fase iniziale, per poi essere eventualmente inclusi (58). Questo approccio graduale consentirà ai paesi di adattarsi al nuovo sistema. Il MCTT mira a stabilire una tassa sul carbonio come strumento centrale per la riduzione delle emissioni. È previsto un margine di flessibilità per espandere la portata della tassa o includere altri strumenti in futuro. Questo approccio facilita il consenso internazionale e rende il trattato politicamente fattibile. L'adozione del MCTT rappresenta un passo importante verso la standardizzazione delle politiche fiscali per il clima. Un trattato di questo tipo permetterebbe di affrontare la crisi climatica con maggiore coerenza ed efficacia. Sebbene si tratti solo di un primo passo, il MCTT crea le basi per futuri accordi più ambiziosi (59).

2.7. – *Accisa sui prodotti energetici e sull'energia elettrica nella legge di delegazione legislativa per la riforma fiscale n. 111 del 2023*

La legge di delegazione legislativa per la riforma fiscale n. 111 del 2023 rappresenta un'importante riforma del sistema tributario italiano. Approvata il 9 agosto 2023, la legge introduce cambiamenti significativi in diversi ambiti del diritto tributario. Questi includono il diritto sostanziale, il diritto procedurale, le sanzioni amministrative e penali tributarie, e il processo tributario. Un aspetto rilevante della riforma riguarda le accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica. La legge prevede una rimodulazione delle aliquote basata sull'impatto ambientale di ciascun prodotto (60). L'obiettivo è ridurre le emissioni di gas serra e incentivare l'uso di fonti rinnovabili, come biomasse. Sebbene la direttiva europea COM (2021) 563 *final* non sia esplicitamente menzionata, la

---

(58) Cfr. A. Comelli – M. Allena, *Ecological Transition and Environmental taxation*, Torino, 2023, *passim.*

(59) Cfr. T. Falcăo, *A Climate Treaty for the Global Taxation of Carbon,* cit. 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty,* cit., 1 ss.

(60) Cfr. G.E. Degani, *Riforma di imposte doganali e accise: un'occasione per risolvere criticità e armonizzare l'imposizione*, in *Fisco*, 2023, 1712 ss. L'Autore esprime il desiderio che il principio di proporzionalità sia adottato come criterio fondamentale dal legislatore della riforma, applicandolo sia agli aspetti sostanziali che a quelli procedurali delle imposte doganali e delle accise.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

legge sembra tenerla in considerazione. La riforma fa riferimento alla normativa dell'Unione europea, in particolare per quanto riguarda esenzioni e riduzioni di accise per la produzione di energia da fonti rinnovabili. Un altro aspetto riguarda la tassazione sui prodotti energetici utilizzati per generare elettricità. La legge prevede di incentivare l'uso di prodotti più compatibili con l'ambiente. Tuttavia, questo criterio appare generico e potrebbe essere difficile da attuare nei decreti delegati. La legge prevede anche una revisione delle agevolazioni fiscali relative alle accise. L'obiettivo è ridurre progressivamente i sussidi ambientalmente dannosi, rispettando le esenzioni obbligatorie dell'Unione europea. Nonostante la direttiva COM (2021) 563 *final* non sia stata ancora approvata, la legge offre margini di flessibilità per orientare le accise verso la sostenibilità ambientale (61). La riforma punta a penalizzare l'uso di combustibili fossili e a favorire fonti energetiche più pulite, in linea con gli obiettivi di sostenibilità ambientale (62).

2.8. – *Il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM)*

2.8.1. – *Introduzione del CBAM*

Il *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM) (63), istituito dal regolamento (UE) 2023/956 del 10 maggio 2023, rappresenta un pilastro del "*Green deal* europeo". Esso è stato concepito per ridurre le emissioni di gas a effetto serra del 55% entro il 2030 e raggiungere la neutralità climatica entro il 2050 (64). L'obiettivo del CBAM è impedire il fenomeno

---

(61) Riferendosi all'art. 12, 1° comma, lett. *b*), la relazione di accompagnamento al disegno di legge delega, presentato alla Camera dei Deputati dal Ministro dell'economia e delle finanze il 21 marzo 2023 (A.C. n. 1038), afferma che l'obiettivo della disposizione è "superare l'attuale sistema di tassazione che, in realtà, già prevede l'esenzione per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili ma solo per l'autoconsumo". La disposizione include anche la possibilità di introdurre "meccanismi di rilascio di titoli per la cessione di energia elettrica, di gas metano, di gas naturale o di altri gas a consumatori finali" per l'applicazione di aliquote agevolate o esenzioni dall'accisa. Tuttavia, la relazione di accompagnamento non fornisce ulteriori dettagli su questi titoli, nonostante un chiarimento sulla volontà del legislatore sarebbe stato molto utile.

(62) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2279 ss.

(63) F. Gallo, *Un possibile Fisco europeo*, in AA.VV., *Europa. Tra presente e futuro*, Treccani, 2024, 285 ss., colloca il CBAM nel sistema del commercio internazionale e richiama la procedura legislativa ordinaria, ai sensi degli artt. 3 e art. 207 TFEU sulla politica commerciale Unionale; ma nel regolamento n. 956/2023 non si rinviene traccia alcuna di tali spunti emersi durante i lavori preparatori.

(64) Per un quadro della tematica nella dottrina italiana v. M.T. Monteduro, *Cambia-*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

del "*carbon leakage*", ossia il trasferimento delle emissioni verso paesi con norme meno rigide, garantendo che gli sforzi climatici dell'UE non siano vanificati dalle importazioni di merci prodotte in modo non sostenibile. Il CBAM (65) opera in due fasi. Durante la fase transitoria, dal 1° ottobre 2023 al 31 dicembre 2025, vengono monitorate le emissioni incorporate nei prodotti importati senza imporre alcun prelievo, ma raccogliendo dati sulle quantità di beni soggetti al meccanismo. Nella fase definitiva, a partire dal 1° gennaio 2026, si applicherà un prelievo sulle emissioni incorporate nei prodotti importati, con la piena attuazione degli obblighi dichiarativi previsti. Questa misura mira a parificare il costo del carbonio tra le produzioni interne all'UE e quelle esterne, disincentivando le emissioni elevate nei paesi terzi. Il CBAM si basa sul principio "chi inquina paga" e combina aspetti ambientali e fiscali. Sebbene il regolamento si fondi sull'art. 192 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), che regola le politiche ambientali, la natura fiscale del CBAM resta accessoria. Ciò ha permesso alla Commissione europea di evitare l'unanimità necessaria in ambito tributario, privilegiando la funzione ambientale. Negli ultimi anni, l'UE ha utilizzato le quote gratuite di emissioni nel sistema ETS (66) per sostenere le industrie europee energivore ed evitare la delocalizzazione. Tuttavia, tale approccio ha mostrato limiti, creando disincentivi agli investimenti in tecnologie verdi. Il CBAM sostituirà gradualmente le assegnazioni gratuite, introducendo un prezzo del carbonio equo per i beni importati e quelli prodotti internamente, in linea con gli obiettivi climatici europei. Sono previste eccezioni per i paesi che dimostrano un allineamento con gli obiettivi climatici dell'UE, tramite impegni di decarbonizzazione o accordi bilaterali. Inoltre, i prodotti provenienti da stati con programmi equivalenti o che puntano alla neutralità

---

menti climatici e politiche fiscali: impatti sociali ed effetti economici del pacchetto europeo "Fit for 55", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, 447 e ss.; A. Majocchi, *Carbon Pricing e politica climatica dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3 ss.

(65) Cfr. O. Fontana, *Carbon Border Adjustment, potential and critical aspects*, in, A. Comelli – J.E. Milne – M.S. Andersen – H. Ashiabor, *Taxation and the Green growth challenge*, 2023, Cheltemham, UK, 2023, 53 ss secondo la quale "*The CBAM aims to address the risk of carbon leakage that could arise from the EU's 2030 emissions commitments. Carbon leakage occurs when companies move production to countries with less stringent regulations, increasing global emissions. The CBAM ensures equal treatment for emissions produced in the EU and abroad, imposing a carbon price on imported goods like domestic products.*".

(66) Cfr. I.B. Estrada – F.A. Gracia Prats – A. Cornejo Perez (a cura di), *La fiscalidad de los derechos de emisión. Estado actual y perspectivas de futuro*, in *IEF*, Madrid, 2010, *passim*; M. Villar Ezcurra (a cura di), *Green Fiscal Reform for a Sustainable Future: Reform, Innovation and Renewable Energy*, UK, Cheltenham, 2016.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

climatica entro il 2050 possono beneficiare di esenzioni. Questo approccio incentiva le industrie straniere ad adottare *standard* sostenibili e a contribuire agli sforzi globali di decarbonizzazione (67). Il regolamento 2023/956 stabilisce i meccanismi operativi del CBAM, ispirandosi al sistema ETS ma integrandolo con un focus sul sistema doganale, configurandolo come un "diritto di confine". La misura si applica all'importazione nell'UE di specifici beni ad alta intensità di emissioni, come cemento, fertilizzanti, ferro, acciaio, alluminio, idrogeno ed energia elettrica. Tuttavia, le merci provenienti da paesi che rispettano elevati *standard* ambientali sono esentate dall'obbligo. Le merci possono essere importate solo da un dichiarante CBAM autorizzato, che deve ottenere tale qualifica presso uno Stato membro. Questo soggetto, che può rappresentare più importatori, è obbligato a presentare una dichiarazione annuale sulle emissioni incorporate nei prodotti importati e a restituire un numero corrispondente di certificati CBAM. Tali certificati rappresentano il costo del carbonio per le merci importate (68). Gli importatori possono ottenere una riduzione del numero di certificati richiesti se dimostrano di aver già pagato un prezzo del carbonio nel paese d'origine per le emissioni dichiarate. Gli impianti di produzione situati nei paesi terzi devono registrarsi in un apposito registro,

---

(67) In ottica particolarmente critica v. altresì A. Pirlot, *Carbon Border Adjustment Measures: A Straightforward Multi-Purpose Climate Change Instrument?* in *Journal Environmental Law*, 2022, 34, 1, 25-52.

(68) Gli argomenti avversi alla connotazione tributaria del sistema ETS sono noti, come illustrato da P. Barabino, *I certificati CO2 tra tutela ambientale e fiscalità,* in *Riv. trim. dir. trib*., 2021, 1018 e F. Garganese, *Profili di rilevanza tributaria delle movimentazioni delle quote di emissione di CO2 nel sistema di scambio europeo*, in *Riv. trim. dir. trib*., 2023, 559 ss. In particolare, Garganese osserva che nel sistema ETS mancano alcune caratteristiche tipiche dei tributi, quali l'irrilevanza della volontà del soggetto privato nell'adempiere l'obbligazione e l'erogazione di un servizio pubblico in favore del medesimo privato. Sostiene inoltre che l'operatore economico può evitare l'obbligo di acquisto delle quote di emissione investendo in tecnologie ecocompatibili, e che la compravendita delle quote è soggetta a logiche di mercato piuttosto che a una predeterminazione legale. Infine, evidenzia che le quote possono essere acquistate anche per finalità speculative da soggetti non industriali, scollegandole così dall'interesse collettivo della tutela ambientale. Tuttavia, questi argomenti presentano delle criticità: il primo profilo risulta irrilevante se si considerano le tasse facoltative e i prelievi tributari legati all'esercizio di funzioni e servizi pubblici. L'evitabilità della decurtazione patrimoniale mediante comportamenti virtuosi è una caratteristica comune a tutti i tributi sul consumo. La compravendita delle quote di emissione avviene in un mercato artificiale, creato dalla pubblica amministrazione e regolato da prestazioni imposte, anche se non coattive ma autoritativamente determinate. La possibilità che le quote possano essere acquistate per finalità speculative non elimina la loro connotazione tributaria, in modo analogo alla cessione dei crediti tributari o dei crediti d'imposta. Queste considerazioni dimostrano che, nonostante le critiche, il sistema ETS mantiene una connotazione tributaria significativa.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fornendo i dati relativi alle emissioni incorporate ai dichiaranti autorizzati. Il prezzo dei certificati CBAM viene fissato settimanalmente dalla Commissione europea, mentre la gestione operativa del sistema spetta agli Stati membri. In Italia, ad esempio, il Ministero dell'Ambiente e l'Agenzia delle dogane supervisionano l'attuazione del CBAM. Le autorità europee vigilano anche contro pratiche di elusione, come modifiche artificiali alle merci, frazionamento delle spedizioni o riallocazioni strategiche di beni ad alta intensità di carbonio. Le sanzioni previste per la mancata restituzione dei certificati includono recuperi forzosi e multe per gli importatori non conformi. Inoltre, per garantire la corretta applicazione delle normative doganali, si applica il regolamento UE n. 515/1997, che regola la mutua assistenza tra le autorità amministrative. In sintesi, il CBAM si configura come uno strumento normativo innovativo e complesso, che integra il commercio internazionale con gli obiettivi climatici europei (69).

2.8.2. – *Il* tax design *e la prospettiva doganale del CBAM*

Il CBAM si configura come una *carbon tax* sulle importazioni, rientrando nel concetto di tributo. Questo prelievo obbligatorio, privo di sinallagmaticità, è destinato al finanziamento delle spese pubbliche. Si presenta come un diritto di confine sui generis, ma al momento privo di un regime giuridico specifico. La fase transitoria, infatti, prevede solo un monitoraggio senza prelievo effettivo, limitando la trattazione delle tematiche proprie dell'attuazione dei tributi e mantenendo un ruolo marginale per il sistema doganale. A livello normativo, il CBAM presenta elementi tipici della natura tributaria: obbligazione, accertamento, riscossione, prescrizione e sanzioni. Tuttavia, il regolamento attuale tratta questi aspetti in modo generico e vago, rimandandone una definizione più precisa alla fase definitiva, quando sarà applicato il prelievo effettivo. È probabile che con l'introduzione del prelievo si rafforzi l'interconnessione con le procedure doganali (70). Attualmente, il CBAM riaccende l'attenzione sull'importanza

(69) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2275 ss.

(70) Sul tema v. C. Bellora – L. Fontagné, *EU in Search of a WTO – Compatible Carbon Border Adjustment Mechanism*, 2021; International Institute for sustainable development – IISD, *An EU Carbon Border Adjustment Mechanism: Can It Make Global Trade Greener While Respecting WTO Rules?*, Commentary, 17 May 2021, in *https://sdg.iisd.org/commentary/guest-articles*; B. Lim – K. Homg – J. Yoon – J. Chang – I. Chang, *Pitfalls of the EU's Carbon Border Adjustment Mechanism, Energies*, in *https://doi.org/10.3390/en14217303 2021, 14*; I. Espa – J. Francois – H. Van Asselt, *The EU Proposal for a Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM): An Analysis*, in *https://www.wti.org/research/publications*; N. Zugliani, *La proposta di un meccanismo europeo di adeguamento del carbonio alle frontiere*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delle frontiere, dei tributi doganali e degli aspetti fisici e materiali della fiscalità internazionale. La sua piena fisionomia non è ancora delineata e resta in evoluzione. La fine della fase transitoria fornirà un quadro normativo più definito, ma il regolamento dovrà affrontare potenziali sfide giuridiche, inclusi i controlli della Corte di giustizia dell'UE e le censure dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO). Alcuni paesi, come Russia, Cina, Turchia e Australia, potrebbero contestare il CBAM, considerandolo un dazio o una misura equivalente, con potenziali ripercussioni sulle loro esportazioni. L'UE, tuttavia, sostiene che il CBAM rispetti le regole del commercio internazionale. Poiché si applica ai prodotti, non ai paesi, e non prevede riduzioni per le esportazioni né discriminazioni tra prodotti unionali ed extra-unionali, dovrebbe risultare compatibile con le normative WTO. Il CBAM è uno strumento multifunzionale. Combina funzioni regolatorie, di politica commerciale, industriale e ambientale, ma rispetto al sistema ETS esprime una più marcata funzione tributaria. Questa funzione è tuttavia concorrente e non prioritaria rispetto a quella ambientale. Strutturalmente, il CBAM si configura come una *carbon tax* sulle importazioni, basata sul principio "chi inquina paga" e classificabile come tributo ambientale. Le interconnessioni con il sistema ETS riflettono l'approccio europeo basato sulle teorie del "*market-based approach*" (71) e del "*cap and trade*" (72). Tuttavia, la fase transitoria ha permesso di posticipare molte delle complessità tipiche della tassazione, che saranno affrontate in maniera più approfondita nella fase definitiva.

(CBAM). Tra il raggiungimento degli obbiettivi prefigurati nell'accordo di Parigi e presunte violazioni degli obblighi OMC, in *Dir. Comm. Intern.*, 2022, 165 ss.

(71) Sul piano delle politiche economiche secondo l'OCSE sono da considerare strumenti economici per la tutela dell'ambiente "tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche o di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati" (OCSE, *Instruments économiques pour la protection de l'environnement*, Paris, 1989). Sul "*market-based approach*" nel sistema ETS v. fra i tanti: A. Antón – I. Bilbao Estrada, *State Aid, and the EU Council Directive 2003/96/EC: The Case for Augmenting the Environmental Component,* in C. Dias Soares – J.E. Milne – H. Ashiabor – L. Kreisler – K. Deketelaere (eds.), *Critical Issues in Environmental Taxation. International and Comparative Perspectives*, Vol. VIII, Oxford – New York, 2010, 454 ss.; J.E. Milne – M.K. Andersen, *Introduction to Environmental Taxation Concept and Research*, in J.E. Milne – M.K. Andersen, *Handbook of Research on Environmental Taxation,* Cheltenham, 2012, 15; e da ultimo, per il quadro più aggiornato, M. Bufano – F. Capasso – J. Di Giampaolo – N. Pellegrini, *Il sistema per lo scambio delle quote di emissione dell'UE (ETS UE)*, in *Mercati, infrastrutture, sistemi di pagamento – Banca d'Italia*, n. 39, luglio 2023.

(72) M. Peeters – S. Weishaar – J. de Cendra de Larragon, *A Governance Perspective on the Choice Between "Cap and Trade" and "Credit and Trade" for an Emission Trading Regime*, in *European Environmental Law Review*, 2007, 191; S. Clò, *European Emission Trading in Practice,* Cheltenham, 2011, *passim*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. – *La capacità contributiva e l'impatto ambientale*

La capacità contributiva assume un ruolo centrale nella costruzione di un sistema fiscale legato all'impatto ambientale. L'obiettivo è far sì che il sistema tributario rifletta non solo la capacità economica dei contribuenti, ma anche la loro impronta ecologica, promuovendo equità e sostenibilità (73). La proposta di direttiva COM (2021) 563 *final*, avanzata dalla Commissione il 14 luglio 2021, mira a riscrivere la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, incentivando l'uso di carburanti puliti e tecnologie a basso impatto ambientale (74). Tuttavia, il Consiglio dell'UE non ha ancora raggiunto un accordo, data la complessità di temi come l'eliminazione delle esenzioni per i carburanti fossili. Il principio di capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione italiana, stabilisce che ogni individuo debba contribuire al finanziamento pubblico in base alla propria capacità economica. Questo principio si collega al concetto di progressività: il carico fiscale aumenta proporzionalmente alla base imponibile. Quando tale principio si intreccia con gli obiettivi ambientali, emerge la necessità di un sistema fiscale che premi comportamenti sostenibili e penalizzi quelli dannosi per l'ambiente (75). Un'impostazione fiscale che favorisca la transizione ecologica può prevedere agevolazioni per chi adotta pratiche sostenibili e maggiori oneri per chi contribuisce negativamente all'ambiente. Ad esempio, il sistema potrebbe incentivare la rigenerazione urbana, favorendo investimenti in efficienza energetica, riduzione dell'impatto ambientale degli immobili o promozione della biodiversità. In questo modo, la capacità contributiva non si limiterebbe alla dimensione economica, ma abbraccerebbe anche una "capacità ambientale". Un tale modello sarebbe coerente con il principio di equità fiscale. Le agevolazioni per chi investe in sostenibilità potrebbero tradursi in detrazioni o tassazioni ridotte, premiando i contribuenti che dimostrano un impegno concreto nella riduzione del proprio impatto ambientale (76). Al contrario, chi non adotta misure sostenibili potrebbe affrontare un prelievo fiscale più oneroso. L'art. 9 della Costituzione italiana, che tutela il paesaggio e l'ambien-

---

(73) M. Pennasilico, *Sviluppo sostenibile, legalità costituzionale e analisi "ecologica" del contratto,* in *Persone e mercato*, 2015, 1, 37 ss., Id., *Sviluppo sostenibile: "Contratto ecologico": "un altro modo di soddisfare i bisogni, ma non di vivere",* 16 ss.

(74) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2276 ss.

(75) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2275 ss.

(76) A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario,* Milano, 1969, 56; F. Maffezzoni, voce *Imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XX, Milano, 1970, 460; D. Rossi – G. Falistocco, *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Padova, 1999, 22-23.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

te, rafforza la necessità di interventi normativi mirati a incentivare una trasformazione ecologica delle città. Il diritto tributario diventa così uno strumento per guidare i comportamenti verso scelte più rispettose dell'ambiente, promuovendo solidarietà e responsabilità intergenerazionale (77). In conclusione, un sistema fiscale che integri la capacità contributiva con l'impatto ambientale sarebbe più attrezzato per affrontare le sfide climatiche attuali (78). Incentivare comportamenti sostenibili e sostenere la rigenerazione urbana attraverso misure fiscali rappresenta una strategia chiave per raggiungere gli obiettivi di sostenibilità e responsabilità ambientale (79).

3.1. – *Fiscalità locale, immobili* green *e rigenerazione urbana: un modello sostenibile*

La fiscalità locale può diventare uno strumento cruciale per incentivare la sostenibilità ambientale, favorendo immobili "*green*" attraverso una minore pressione fiscale rispetto a quelli tradizionali. Questo approccio, basato sull'impatto ambientale degli edifici, riflette una nuova concezione di capacità contributiva che include la sostenibilità tra i suoi criteri fondamentali (80). Ad esempio, la legge delega fiscale n. 111 del 2023 prevede una rimodulazione delle accise energetiche basata sull'impatto ambientale, penalizzando i combustibili fossili e promuovendo soluzioni pulite. Allo stesso modo, un sistema di tassazione immobiliare orientato alla sostenibilità potrebbe premiare gli immobili ad alta efficienza energetica e basso impatto ambientale (81). Strumenti come il "super*bonus*" hanno già dimostrato l'efficacia di incentivi fiscali per promuovere riqualificazioni energetiche e interventi antisismici, segnando un passo avanti nella transizione ecologica (82). Tuttavia, manca ancora un approccio sistematico che integri

---

(77) Cfr. A.F. Uricchio, *Manuale di diritto tributario*, 2017, 75 ss.

(78) Cfr. G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, *passim.*

(79) A.F. Uricchio, *La costruzione della società ecologica: il Green New Deal e la fiscalità circolare*, cit., 1.

(80) P. Boria, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'approfondimento delle Costituzioni*, in L. Perrone – C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, cit., 64; F. Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità in materia costituzionale. Una revisione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 448.

(81) Così, A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2011, 40-41; cfr. altresì W.E. Oates, *Taxing Pollution: an idea whose time has come?*, in W.E. Oates, *The RFF Reader in Environmental and Resource Management, Washington D.C.,* 1999, 63 ss.

(82) Cfr. F. Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, 303 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

la sostenibilità nelle regole ordinarie della fiscalità locale. Ridurre il carico fiscale sugli immobili *green* non solo incoraggerebbe comportamenti virtuosi, ma rifletterebbe anche una minore capacità contributiva in termini di impatto ambientale. Questo approccio è coerente con i principi di equità e progressività sanciti dalla Costituzione italiana (artt. 3 e 53), e risponde al principio "chi inquina paga", favorendo una fiscalità circolare capace di generare benefici ambientali e sociali. Un sistema fiscale sostenibile potrebbe inoltre incentivare la rigenerazione urbana, con particolare attenzione al recupero di aree degradate e alla promozione di edifici ecocompatibili. Misure come il "*bonus* facciate" o l'"eco *bonus*" sono esempi di interventi utili, ma restano eccezioni. La tassazione dovrebbe invece incorporare stabilmente queste logiche, trasformandosi in un veicolo di politiche pubbliche sostenibili. La rigenerazione urbana si colloca al centro di un sistema fiscale orientato alla sostenibilità, non solo come mezzo per raccogliere entrate, ma come strumento per indirizzare scelte individuali e collettive verso obiettivi strategici (83). Tassare meno gli immobili *green* rispetto a quelli tradizionali, ad esempio, potrebbe incentivare interventi di riqualificazione e riduzione delle emissioni, migliorando la qualità del patrimonio edilizio e promuovendo uno sviluppo urbano più responsabile (84). Un approccio integrato alla fiscalità urbana deve considerare anche i megaprogetti infrastrutturali, che possono trasformare il tessuto urbano in chiave sostenibile. La leva fiscale può attrarre investimenti privati attraverso incentivi, ma deve anche garantire che tali progetti rispettino criteri ambientali e sociali (85). L'Unione europea può giocare un ruolo chiave, promuovendo politiche fiscali sistematiche che favoriscano una rigenerazione urbana diffusa e sostenibile, in linea con gli obiettivi del *Green deal* e dell'Agenda 2030 (86). In conclusione, un sistema fiscale moderno deve andare oltre la semplice raccolta di entrate, trasformandosi in uno strumento per promuovere la sostenibilità ambientale e sociale. Ridurre la tassazione sugli immobili *green*, incentivare la rigenerazione

---

(83) A. Comelli – M. Allena, *Ecological transition and environmental taxation*, Milano, 2023, *passim.*

(84) T. Falcao, *A climate treaty for the global taxation of carbon, Working paper* 187, 2024, 3 ss.

(85) A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.,* 2011, 40-41; cfr. altresì W.E. Oates, *Taxing Pollution: an idea whose time has come*?, in W.E. Oates, *The RFF Reader in Environmental and Resource Management*, Washington D.C., 1999, 63 ss.

(86) V. Del Genio, *Le politiche di riqualificazione urbana e la fiscalità di vantaggio,* in *Economia dei Servizi*, 2007, 342.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

urbana e penalizzare comportamenti dannosi per l'ambiente sono azioni che contribuiscono a un modello di sviluppo sostenibile, equo e responsabile, capace di affrontare le sfide ambientali del nostro tempo (87).

4. – *Conclusione*

La fiscalità si configura come uno strumento cruciale per favorire la sostenibilità ambientale, promuovere la rigenerazione urbana e valorizzare la proprietà immobiliare in una prospettiva responsabile e orientata al benessere collettivo. In questo contesto, strumenti come il *Multilateral Carbon tax Treaty* (MCTT) e il *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM) (88) rappresentano risposte innovative e strutturate alle sfide globali del cambiamento climatico. Il MCTT propone una struttura internazionale per la tassazione del carbonio, mirata a sostenere gli obiettivi climatici definiti dall'Accordo di Parigi e dall'Agenda 2030 delle Nazioni Unite (89). Tale approccio multilaterale si basa sulla cooperazione tra i maggiori paesi emettitori, puntando alla trasparenza e alla responsabilità condivisa, sebbene debba affrontare criticità legate al consenso internazionale e alle implicazioni economiche per i settori industriali (90). Parallelamente, il CBAM si pone come un elemento centrale nella strategia dell'Unione europea per prevenire la rilocalizzazione delle emissioni (*carbon leakage*) e garantire condizioni di concorrenza eque per le imprese europee. Strutturato come una tassa sul carbonio applicata alle importazioni, il CBAM opera secondo il principio "chi inquina paga", integrandosi con strumenti esistenti come l'*Emissions Trading System* (ETS). Tuttavia, il CBAM si trova in una fase transitoria, in attesa di verifiche normative da parte della Corte di giustizia dell'UE e di eventuali contestazioni presso l'Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC), sollevate da paesi come Russia, Cina e Turchia, che lo percepiscono come una misura punitiva per le esportazioni (91). L'UE, dal canto suo, sostiene che il CBAM rispetti

---

(87) A. Razzone, *Gli aspetti fiscali delle attività di rigenerazione e ruolo della gestione generale*, in F. Giordano (a cura di), *La rigenerazione dei centri storici. Contributo di diritto degli enti*, 247-283, Bologna, il Mulino.

(88) T. Falcao, *A climate treaty for the global taxation of carbon, Working paper* 187, 2024, 3 ss.

(89) Cfr. T. Falcăo, *A climate treaty for the global taxation of carbon*, April 2024, 7 ss.; T. Falcăo, *Multilateral Carbon Tax Treaty*, 2024.

(90) Cfr. A. Comelli, *Profili europei della tassazione ambientale*, cit., 2275 ss.

(91) C. Bellora – L. Fontagné, *EU in Search of a WTO – Compatible Carbon Border Adjustment Mechanism*, cit., 2021,; International Institute for sustainable development-IISD, *An EU Carbon Border Adjustment Mechanism: Can It Make Global Trade Greener*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

le regole del commercio internazionale, purché la sua configurazione non discrimini tra prodotti unionali ed extra-unionali. In ogni caso, il CBAM rappresenta un pilastro della politica ambientale europea, capace di bilanciare obiettivi climatici, commerciali e fiscali. A livello europeo, misure come la direttiva (UE) 2022/542, che prevede aliquote iva ridotte per beni e servizi sostenibili, e il regolamento (UE) 2023/956, che istituisce il CBAM, evidenziano i progressi fatti (92). Tuttavia, permangono ostacoli

---

While Respecting WTO Rules ?, *cit.*, 2021; B. Lim – K. Homg – J. Yoon – J. Chang – I Cheong, *Pitfalls of the EU's Carbon Border Adjustment Mechanism, Energies*, cit., 2021, 14; I. Espa – J. Francois – H. Van Asselt, *The EU Proposal for a Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM): An Analysis*, in *https://www.wti.org/research/publications*; N. Zugliani, *La proposta di un meccanismo europeo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM). Tra il raggiungimento degli obbiettivi prefigurati nell'accordo di Parigi e presunte violazioni degli obblighi OMC*, cit., 2022, 165 ss.

(92) Per una prospettiva simile si veda O. Fontana, *Carbon Border Adjustment, potential and critical aspects*, in, A. Comelli – J.E. Milne – M.S. Andersen – H. Ashiabor, *Taxation and the Green growth challenge*, 2023, Cheltemham, UK, 2023, 53 ss., secondo la quale "La politica dei prezzi del carbonio in Europa è destinata a diventare una delle più importanti politiche climatiche dell'UE. Il Sistema di Scambio delle Emissioni dell'UE (ETS) è già il più grande mercato del carbonio per valore scambiato, ma necessita di essere rafforzato per raggiungere una maggiore efficacia. Il Meccanismo di Adeguamento del Carbonio alle Frontiere (CBAM) è proposto come un supplemento critico all'ETS per affrontare il problema del carbon leakage e incentivare la fissazione globale dei prezzi del carbonio. Il processo legislativo per la proposta del CBAM è in corso, con numerose questioni tecniche che necessitano di risoluzione. Tra queste, decidere quali settori coprire, se considerare le emissioni indirette e come calcolare il contenuto di carbonio dei beni importati utilizzando *benchmark* o contenuto effettivo, che richiede un monitoraggio e una rendicontazione estensivi. Il processo decisionale per l'implementazione del CBAM richiede un coinvolgimento estensivo degli attori globali principali, in particolare quelli più colpiti dalla proposta. Garantire l'allineamento con le regole dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC) è cruciale per evitare percezioni di protezionismo unilaterale. Un dialogo continuo con i principali partner commerciali, inclusi Stati Uniti e Cina, è essenziale per prevenire ritorsioni e favorire la cooperazione. Il CBAM ha il potenziale per stimolare l'azione climatica globale incoraggiando altri paesi ad adottare meccanismi simili di fissazione del prezzo del carbonio. Inoltre, destinare parte dei ricavi del CBAM al finanziamento climatico per i paesi più poveri potrebbe affrontare le disuguaglianze globali nella transizione energetica e sostenere il principio di 'responsabilità comuni ma differenziate' sancito dall'Accordo di Parigi. Lo scenario di prezzi del carbonio più elevati previsto all'interno dell'ETS dell'UE potrebbe avere un impatto significativo sui mercati del carbonio globali e sulle politiche climatiche. La crisi energetica in corso, esacerbata dalla guerra in Ucraina, presenta sia sfide che opportunità per accelerare la transizione verso l'energia rinnovabile e raggiungere la sicurezza energetica. I doppi obiettivi di decarbonizzazione e sicurezza energetica rimodelleranno la pianificazione energetica nazionale, i flussi commerciali e l'economia globale più ampia, portando potenzialmente a una nuova era di frammentazione energetica. L'idea di un *Climate Club*, dove i paesi concordano un prezzo comune del carbonio e implementano misure per prevenire il *carbon leakage*, presenta un approccio promettente per superare il problema del *free-rider* nelle politiche climatiche globali. Sebbene sia una sfida da implementare, un

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

significativi, come il mancato accordo politico sull'armonizzazione della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Tali difficoltà rischiano di compromettere il pieno successo del *Green deal* europeo, richiedendo un approccio più ambizioso e condiviso tra gli Stati membri. La fiscalità ambientale, in questo senso, deve essere accompagnata da una visione multidisciplinare e integrata, che affronti la complessità delle sfide poste dalla transizione ecologica. In parallelo, il tema della rigenerazione urbana e della valorizzazione della proprietà immobiliare si inserisce in questo dibattito come uno dei settori chiave per promuovere la sostenibilità e la giustizia ambientale. La fiscalità immobiliare può evolversi verso un modello di "fiscalità circolare", che penalizzi le attività nocive per l'ambiente e favorisca comportamenti virtuosi. La tassazione differenziata per gli immobili "*green*", ovvero edifici efficienti dal punto di vista energetico e rispettosi dell'ambiente, rispetto a quelli non ecosostenibili, incarna il principio "chi inquina paga" e incentiva i proprietari ad adottare soluzioni sostenibili. Tale modello consente di reinterpretare il diritto di proprietà, non più come un mero diritto individuale, ma come una responsabilità sociale e ambientale orientata al benessere collettivo. Questa visione è coerente con i principi costituzionali, come l'art. 53 della Costituzione italiana, che impone di modulare i tributi sulla base della capacità contributiva, e l'art. 9, che promuove la tutela del paesaggio e del patrimonio storico e artistico. In questo contesto, l'introduzione di incentivi fiscali, come il "super*bonus*" per la riqualificazione energetica degli edifici, rappresenta un esempio concreto di politica fiscale orientata alla sostenibilità. Tali strumenti non solo favoriscono la rigenerazione urbana, ma stimolano un cambiamento culturale, economico e infrastrutturale, incoraggiando i cittadini a investire in immobili a basso impatto ambientale e promuovendo un uso più razionale delle risorse (93). Il concetto di "fiscalità circolare" rappresenta una prospettiva di lungo termine, volta a superare i limiti della fiscalità tradizionale. Tassare maggiormente le attività inquinanti e l'uso eccessivo di risorse, incentivando invece il riciclo e il riuso, può sostenere il passaggio a un'economia circolare, in cui i rifiuti diventano risorse. Questo approccio consente di integrare la giustizia sociale con la sostenibilità

---

tale club potrebbe catalizzare un'azione climatica più rigorosa a livello mondiale. Strumenti politici innovativi come il *Global Carbon Incentive* (GCI) potrebbero anche svolgere un ruolo nel creare incentivi equi per la riduzione delle emissioni in tutti i paesi".

(93) A. Zatti, *La tassazione ambientale come strumento di finanziamento degli enti locali: alcune considerazioni preliminari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2011, 40-41; cfr. altresì W.E. Oates, *Taxing Pollution: an idea whose time has come*? in W.E. Oates, *The RFF reader in environmental and resource management, Washington D.C.*, 1999, 63 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ambientale, garantendo che le politiche fiscali non gravino in modo sproporzionato sulle fasce più deboli della popolazione, ma siano equamente distribuite (94). La transizione ecologica richiede un ripensamento profondo delle strutture economiche, sociali e culturali, sostenuto da politiche fiscali ambiziose e coerenti. L'adozione di strumenti come il MCTT e il CBAM, insieme a una fiscalità differenziata per gli immobili "*green*" e incentivi per la rigenerazione urbana, rappresenta una strategia promettente per ridurre le emissioni, valorizzare il patrimonio immobiliare e promuovere un cambiamento culturale. La fiscalità, quindi, non deve essere vista solo come un mezzo per generare entrate, ma come una leva strategica per guidare una trasformazione ecologica e culturale, necessaria per garantire un futuro più equo, sostenibile e resiliente (95).

FILIPPO LUIGI GIAMBRONE (*)

(94) A. Comelli – M. Allena, *Ecological transition and Environmental taxation*, 2023, Milano, *passim.*

(95) M. Greggi, *L'ambiente e l'economia circolare nel Diritto tributario*, in A.F. Uricchio – G. Selicato, *Circular economy and environmental taxation,* Atti della Summer School Bari 9-15 settembre 2019, 25 ss.

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e valutato positivamente da due componenti del Comitato scientifico della Rivista.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

TRANSAZIONE E *CRAM DOWN* FISCALE E CONTRIBUTIVO NELLE RECENTI MODIFICHE DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E INSOLVENZA

Sintesi: Il decreto correttivo del Codice della crisi d'impresa (d.lgs. n. 136 del 2024) ha introdotto rilevanti novità riguardo al trattamento dei crediti tributari e contributivi in concorso nelle procedure di regolazione della crisi d'impresa. Da un lato, ha esteso la possibilità di concludere con gli Enti pubblici la transazione in strumenti di regolazione che ne erano privi; dall'altro lato, ha previsto nuove condizioni e limiti per l'applicazione del *cram down* nella ristrutturazione dei debiti, ed infine la novità più importante, pur non scevra di problematicità sul piano interpretativo, è l'estensione esplicita del *cram down* fiscale e contributivo anche al concordato preventivo in continuità aziendale.

SOMMARIO: 1. Premessa in ordine alle novità dell'ultima riforma del Codice della crisi d'impresa circa il trattamento dei crediti tributari nelle procedure concorsuali. – 2. La transazione fiscale estesa ad altri strumenti di regolazione della crisi d'impresa. – 2.1. La composizione negoziata. – 2.2. Il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione. – 2.3. La transazione fiscale di gruppo. – 3. Le novità del decreto correttivo sul piano del *cram down* fiscale e contributivo: negli accordi di ristrutturazione. – 3.1. Le condizioni perché possa operare il *cram down*. La regola base. – 3.2. L'alternativa, se l'ammontare degli altri crediti è inferiore al 25 per cento del totale. – 3.3. Le due preclusioni all'applicazione del *cram down* in casi da considerare, evidentemente, estremi. – 4. (*Segue*): nel concordato preventivo in continuità aziendale. – 5. Il nuovo limite (l'adesione espressa) nell'applicazione ai crediti tributari e previdenziali della ristrutturazione trasversale nel concordato preventivo in continuità aziendale, ai fini della condizione prevista dall'art. 112, 2° comma, lett. *d*), nn. 1 e 2.

1. – *Premessa in ordine alle novità dell'ultima riforma del Codice della crisi d'impresa circa il trattamento dei crediti tributari nelle procedure concorsuali*

In linea di continuazione con un precedente approfondimento [1], si riprende il tema del *cram down* fiscale e contributivo nell'accordo di ristrutturazione dei debiti e nel concordato preventivo alla luce della novella che ha interessato il Codice della crisi d'impresa con le norme correttive contenute nell'atteso d.lgs. 13 settembre 2024, n. 136, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 27 settembre 2024.

Nell'introdurre, più in generale, questo intervento, che vuole in sintesi porre l'accento sulle novità del decreto correttivo sopra richiamato circa il trattamento dei crediti tributari e contributivi nelle procedure concorsua-

[1] Il riferimento è a F. Randazzo, *Osservazioni in tema di* cram down *fiscale e contributivo nel Codice della crisi*, *retro*, 2024, 935.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

li (2), sono tre i principali fronti interessati da quest'ultima (3) riforma del Codice della crisi d'impresa.

In ordine al primo versante di novità, il d.lgs. n. 136 del 2024 ha esteso lo strumento della transazione fiscale (pur con ambiti differenziati a seconda degli strumenti di definizione interessati) ai seguenti modelli legislativi di regolazione della crisi d'impresa: nella composizione negoziata (art. 12 (4) e, quanto alla disciplina, art. 23); nel piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (art. 64-*bis*); nella c.d. transazione fiscale di gruppo (art. 284-*bis*).

Un secondo versante di novità riguarda, invece, le nuove soglie individuate dal decreto correttivo nella soddisfazione in moneta concorsuale dei crediti fiscali e contributivi affinché il giudice in sede di omologazione degli accordi di ristrutturazione possa dare luogo, ai sensi dell'art. 63 del Codice della crisi (4° comma ss.), al *cram down*, e cioè all'omologazione forzosa anche senza il consenso o con il voto contrario dei creditori pubblici.

Questa riforma riguarda, in particolare, gli accordi di ristrutturazione, nelle tre possibili forme: degli accordi di ristrutturazione propriamente detti (art. 57); degli accordi di ristrutturazione agevolati (art. 60); e degli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa (art. 61).

Infine, la novità forse di maggiore presa del decreto correttivo riguarda l'estensione del *cram down* fiscale e contributivo, sinora prevalentemente ritenuto circoscritto al concordato liquidatorio, anche al concordato in continuità aziendale (così il nuovo 4° comma ss. dell'art. 88).

Segue, in dettaglio, la rassegna di queste novità.

---

(2) Per una panoramica di riferimento più approfondita si rinvia a F. Grieco, *Il* Cram Down *e la transazione fiscale negli strumenti di regolazione della crisi alla luce del correttivo: sarà vera gloria?*, in *Il Caso.it*, 2024.

(3) In arco temporale; giacché non si escludono, ed anzi sono prevedibili, ulteriori interventi del legislatore.

(4) D'ora in poi nel lavoro, i richiami ad articoli di legge non seguiti da ulteriore specificazione dovranno intendersi riferiti al Codice della crisi d'impresa e insolvenza, d.lgs. n. 14 del 2019, come novellato.

(5) Dispone il primo comma di quest'ultima disposizione: "Quando è individuata una

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. – *La transazione fiscale estesa ad altri strumenti di regolazione della crisi d'impresa*

2.1. – *La composizione negoziata*

Una prima novità riguarda la composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa, come individuata all'art. 12 del Codice e disciplinata, quanto alla conclusione delle trattative, dal successivo art. 23 (5).

Esclusa l'ipotesi di sostituzione giudiziale del dissenso degli enti pubblici interessati (*cram-down*), in quanto non compatibile con la natura stragiudiziale della procedura, è ora consentito il perfezionamento della transazione fiscale con l'Agenzia delle entrate, in base a quanto disposto dal nuovo comma 2-*bis* dell'art. 23 del Codice (6). Prevede, infatti, la nuova disposizione che nel corso delle trattative l'imprenditore può formulare una proposta di accordo transattivo alle agenzie fiscali e all'agenzia delle entrate-riscossione per il pagamento, parziale o dilazionato, del debito e dei relativi accessori. La proposta non può essere formulata in relazione ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, tra le quali però non rientra l'iva.

Va sottolineato che restano, invece, non falcidiabili e neppure può esserne dilazionato il pagamento (salve le ipotesi di dilazioni ordinariamente previste dalla legge) i debiti verso gli enti previdenziali e assicurativi.

Alla proposta vanno allegate la relazione di un professionista indipendente che ne attesta la convenienza rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale ed una relazione sulla completezza e veridicità dei dati aziendali redatta dal soggetto incaricato della revisione legale, se esisten-

---

soluzione idonea al superamento della situazione di cui all'articolo 12, comma 1, le parti possono, alternativamente: a) concludere un contratto, con uno o più creditori oppure con una o più parti interessate all'operazione di risanamento, che produce gli effetti di cui all'articolo 25-*bis*, comma 1, se, secondo la relazione dell'esperto di cui all'articolo 17, comma 8, è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni; b) concludere la convenzione di moratoria di cui all'articolo 62; c) concludere un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori aderenti e dalle altre parti interessate all'operazione di risanamento che vi hanno aderito nonché e dall'esperto che produce gli effetti di cui agli articoli 166, 3° comma, lettera *d*), e 324. Con la sottoscrizione dell'accordo l'esperto dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza".

(6) Nuova disposizione aggiunta dall'art. 5, 9° comma, lett. *b*), n. 3, del d.lgs. n. 136 del 2024.

(7) Come ha evidenziato *Il Sole 24Ore* (15 novembre 2024) l'inserimento nello strumento negoziale in questione della nuova opportunità della transazione fiscale ha determinato, solo nell'ultimo mese, un sensibile incremento delle istanze.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

te, o da un revisore legale iscritto nell'apposito registro a tal fine designato (7).

2.2. – *Il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione*

La possibilità della transazione, in questo caso non solo fiscale ma anche contributiva, fa il suo ingresso con la novella anche nel piano di ristrutturazione soggetto a omologazione disciplinato dall'art. 64-*bis* del Codice della crisi.

Il d.lgs. n. 136 del 2024 ha, infatti, aggiunto alla disposizione in questione il nuovo comma 1-*bis* (8) consentendo adesso che, prima della presentazione della domanda di omologazione del piano, il debitore possa proporre il pagamento parziale o dilazionato dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie e dei relativi accessori.

Com'è noto, il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione è un vero e proprio *unicum* tra gli strumenti individuati dal Codice della crisi per la regolazione della crisi d'impresa, e ciò per la circostanza che, come disposto dal 1° comma dell'art. 64-*bis*, sua caratteristica peculiare è che il soddisfacimento dei creditori, salvo il pagamento integrale entro trenta giorni dall'omologazione dei crediti in concorso dei lavoratori dipendenti, può essere proposto "anche in deroga agli articoli 2740 e 2741 del codice civile e alle disposizioni che regolano la graduazione delle cause legittime di prelazione" (9).

Si ha, in sostanza, che il piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione può essere modulato dal proponente senza tenere conto delle regole sia della priorità assoluta (che impedisce la soddisfazione del creditore di grado successivo qualora non sia stato integralmente soddisfatto quello di grado precedente), sia della priorità relativa (che consente di soddisfare in modo non integrale i creditori privilegiati in caso di incapienza dei beni sui quali sussiste la prelazione, a condizione che il loro

---

(8) Nuova disposizione aggiunta dall'art. 17, 1° comma, lett. *a*) del d.lgs. n. 136 del 2024.

(9) Perciò, potendosi non rispettare il principio secondo cui il debitore risponde dei propri debiti con tutto il patrimonio presente e futuro (art. 2740 c.c.) ed il principio della *par condicio creditorum* e dell'ordine dei privilegi nel pagamento (art. 2741 c.c.).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

trattamento non sia inferiore o meno vantaggioso rispetto a quello dei creditori di grado inferiore) (10).

Tre le condizioni: che il piano necessariamente preveda la suddivisione dei creditori in classi, da individuarsi sulla base di "posizione giuridica e interessi economici omogenei" (11); inoltre, come si è già detto, che il credito dei lavoratori subordinati sia soddisfatto integralmente, "in denaro (...) entro trenta giorni dall'omologazione". Ed infine, la condizione più stringente, e che ad avviso di molti commentatori (12) condannerà questo

---

(10) Si veda in tal senso l'efficace esemplificazione fornita, a commento della disposizione, da F. Santangeli – P. Parisi *sub* art. 64-*bis*, in AA.VV., *Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, a cura di F. Santangeli, Milano, 2023, 445. Sottolinea F. Barachini, *Il piano di ristrutturazione soggetto a omologa e le nuove regole di distribuzione del valore dell'impresa in crisi*, in *Le nuove Leggi Civili Comm.*, 2024, 270 ss., che nell'utilizzazione di questo strumento di regolazione il chiaro dispositivo dell'art. 64-*bis* "autorizza a non tener conto di alcuna regola di natura distributiva (e, più in generale, dei principi che regolano la responsabilità patrimoniale), permettendo cioè la presentazione di un piano di ristrutturazione nel quale non sia assicurato il rispetto della *par condicio creditorum*, ma neppure l'osservanza delle disposizioni che regolano la graduazione delle cause legittime di prelazione. Un esito questo che risulta allora fortemente innovativo (e forse persino dirompente)". E si legge ancora (274): "tanto appunto da consentire la disapplicazione di ogni regola di priorità (e persino la facoltà stessa di riservarsi una quota del patrimonio disponibile), in tutti i casi in cui questi possa confidare di ottenere l'unanimità dei consensi: o, meglio, l'approvazione da parte di tutte le classi in cui venga ad essere (obbligatoriamente) suddiviso il ceto creditorio".

(11) Come è previsto anche nel concordato preventivo in continuità aziendale (art. 85, 3° comma), oppure negli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa (art. 61). Come sottolineano V. Pinto – R. Sacchi, *Diritti e garanzie comuni dei dissenzienti nel concordato preventivo negli ADR e nel PRO*, in *Le Nuove Leggi Civili Comm.*, 2024, 477, "non è difficile constatare che il nucleo essenziale che accomuna gli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa (art. 61 c.c.i.i.), il piano di risanamento soggetto ad omologazione (art. 64-*bis* c.c.i.i.) e anche il nuovo concordato preventivo con continuità aziendale (art. 112, 1° e 2° comma, c.c.i.i.) è dato proprio nella tendenza a traslare la tutela dei creditori (e, più in generale, delle "parti interessate") da una dimensione individuale a una dimensione essenzialmente collettiva e di gruppo". Sugli elementi di differenziazione fra i tre richiamati strumenti di regolazione della crisi si rinvia a L. Salamone, *Del piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (art. 64*-bis*). Libertà e contrappesi*, in *Riv. dir. civ.*, 2023, 1226.

(12) Ad avviso di F. Barachini, *Il piano di ristrutturazione,* cit., 300, "In effetti, la necessità di ottenere il consenso unanime di tutte le classi –pur con la regola favoristica già segnalata – resta una condizione assai difficile da raggiungere e quindi tale da limitare apprezzabilmente la concreta utilizzabilità di questo modello: e ciò – a dire il vero – ancora di più rispetto all'eventualità (certamente pure questa critica) che il piano debba superare un ipotetico vaglio di convenienza nel caso di opposizione da parte di un creditore dissenziente" (il riferimento, per quest'ultima circostanza, è all'8° comma dell'art. 64-*bis*). Con il rischio, evidenziato dall'Autore (301) che l'istituto qui esaminato sia destinato a restare "*law in the books*" e non già "*law in action*".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

strumento a non approdare il più delle volte ai risultati sperati: "che la proposta sia approvata dall'unanimità delle classi" (13).

A questo proposito, il correttivo introdotto dal d.lgs. n. 136 del 2024, che consente anche con riferimento a questo strumento di regolazione della crisi d'impresa la transazione non solo con gli uffici finanziari ma anche con gli enti previdenziali ed assicurativi, potrà con ogni probabilità agevolare la formazione del consenso unanime delle classi e dunque l'omologa dell'accordo.

Questo il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 64-*bis*: "Prima della presentazione della domanda di omologazione del piano il debitore può proporre il pagamento parziale o dilazionato dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie e dei relativi accessori. Alla proposta è allegata la relazione del professionista indipendente incaricato ai sensi del 3° comma, che attesta, oltre alla veridicità dei dati aziendali, la sussistenza di un trattamento non deteriore di tali crediti rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale...".

Come si è evidenziato per la precedente novità riguardante la composizione negoziata, anche in questo caso è esclusa ogni possibilità di sostituzione giudiziale del Tribunale all'eventuale dissenso degli enti pubblici (*cram-down*), risultando ciò incompatibile con uno strumento per la cui approvazione è richiesto il consenso unanime delle classi.

2.3. – *La transazione fiscale di gruppo*

Il nuovo art. 284-*bis* del Codice della crisi (14) consente ora alle imprese in stato di crisi o di insolvenza appartenenti al medesimo gruppo ed aventi ciascuna il centro degli interessi principali nello Stato italiano di presentare unitariamente una proposta di transazione, alle agenzie fiscali ed agli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione obbligatorie competenti, nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 63), del piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione (art. 64-*bis*) e del concordato preventivo (art. 88). La proposta unitaria

---

(13) Si tenga, tuttavia, presente quanto disposto dall'8° comma dell'art. 64-*bis*: Il tribunale omologa con sentenza il piano di ristrutturazione nel caso di approvazione da parte di tutte le classi. Ma, "Se con l'opposizione un creditore dissenziente eccepisce il difetto di convenienza della proposta, il tribunale omologa il piano di ristrutturazione quando dalla proposta il suo credito risulta soddisfatto in misura non inferiore rispetto a quanto potrebbe ricevere nel caso di apertura della liquidazione giudiziale alla data della domanda di omologazione".

(14) Inserito dall'art. 44, 2° comma, del d.lgs. n. 136 del 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di transazione, nel caso di competenza territoriale differenziata in relazione alle imprese appartenenti al medesimo gruppo, va presentata agli uffici competenti "in relazione al domicilio fiscale della società, ente o persona fisica che, in base alla pubblicità prevista dall'art. 2497-*bis* del codice civile, esercita l'attività di direzione e coordinamento oppure, in mancanza, dell'impresa che, alla data di presentazione della proposta unitaria, presenta la maggiore esposizione debitoria nei confronti di ciascuno degli uffici delle agenzie fiscali e degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie distintamente competenti ai sensi delle ordinarie disposizioni di legge".

In ogni caso, precisa la norma, resta ferma, anche ai fini del trattamento dei crediti tributari, l'autonomia delle masse attive e passive delle imprese partecipanti.

3. – *Le novità del decreto correttivo sul piano del* cram down *fiscale e contributivo: negli accordi di ristrutturazione*

Rilevanti sono le novità introdotte dal decreto correttivo con riferimento agli accordi di ristrutturazione in ordine al soddisfacimento minimo dei debiti dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie, affinché il giudice in sede di omologazione possa dare luogo, ai sensi dell'art. 63 del Codice della crisi (4° comma ss.), al *cram down* e cioè all'omologazione forzosa anche senza il consenso o con il voto contrario di detti creditori pubblici.

Il *cram down* in questi casi era già previsto; la novella ha innalzato le soglie del soddisfacimento minimo dei creditori concorsuali pubblici sopra indicati ed ha introdotto anche alcune circostanze escludenti.

Preliminarmente, va evidenziato che gli strumenti di regolazione che entrano qui in gioco sono: gli accordi di ristrutturazione propriamente detti (art. 57) (15); gli accordi di ristrutturazione agevolati (art. 60) (16); e gli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa (art. 61) (17).

---

(15) Sono quelli conclusi dall'imprenditore "con i creditori che rappresentino almeno il sessanta per cento dei crediti".

(16) Tali sono quelli in cui la maggioranza è ridotta al trenta per cento, purché siano rispettate queste due condizioni: a) nessuna moratoria per i creditori estranei all'accordo; b) non sia stata richiesta alcuna misura protettiva temporanea, ai sensi dell'art. 18.

(17) Sono gli accordi in cui il piano si estende anche ai creditori non aderenti che appartengono alla medesima categoria, "individuata tenuto conto dell'omogeneità di posizione giuridica ed interessi economici". Ma nel rispetto di cinque condizioni: a) che questi creditori non aderenti siano stati informati dell'avvio delle trattative, siano stati messi in condizione di parteciparvi in buona fede e abbiano ricevuto complete e aggiornate infor-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per tutti e tre questi strumenti integranti le diverse figure di accordo di ristrutturazione dei debiti l'eventualità del *cram down* fiscale e contributivo ("Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione, che comprende il voto contrario, da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie) è ora disciplinata dall'art. 63, 4° comma ss.

Va ricordato, in proposito, che al fine di evitare distorsioni nell'utilizzazione di questo strumento ed eccessive penalizzazioni nel trattamento concorsuale di questo particolare ceto creditorio, il d.l. 13 giugno 2023, n. 69 (art. 1-*bis*) aveva introdotto alcune condizioni di ammissibilità della proposta, legate anche a soglie minime di soddisfazione dei crediti fiscali e contributivi (18). E tutto questo, "fino alla data di entrata in vigore del decreto legislativo integrativo o correttivo dell'articolo 63 del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza" (19).

Il decreto correttivo è adesso intervenuto, modificando l'art. 63 del Codice della crisi, che ora dispone, nel 4° comma ss., quanto segue (20).

3.1. – *Le condizioni perché possa operare il* cram down. *La regola base*

Il tribunale omologa gli accordi di ristrutturazione anche in mancanza di adesione, che comprende il voto contrario, da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazioni obbligatorie quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui agli articoli 57, 1° comma, e 60, 1° comma, e ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

a) l'accordo non ha carattere liquidatorio;

---

mazioni sulla situazione economico-patrimoniale e finanziaria del debitore nonché sull'accordo e sui suoi effetti; b) l'accordo abbia carattere non liquidatorio; c) i crediti dei creditori aderenti appartenenti alla categoria rappresentino il settantacinque per cento di tutti i creditori appartenenti alla categoria; d) i creditori della medesima categoria non aderenti cui vengono estesi gli effetti dell'accordo possano risultare soddisfatti in base all'accordo stesso in misura non inferiore rispetto a quanto riceverebbero in caso di apertura della liquidazione giudiziale alla data di deposito della domanda di omologazione; e infine e) l debitore abbia notificato l'accordo, la domanda di omologazione e i documenti allegati ai creditori nei confronti dei quali chiede di estendere gli effetti dell'accordo.

(18) Si rinvia, per il dettaglio, a F. Randazzo, *Osservazioni in tema di* cram down *fiscale*, cit., 939.

(19) Così il 1° comma dell'art. 1-*bis* del d.l. 13 giugno 2023, n. 69.

(20) Si veda l'art. 16, 6° comma, del d.lgs. n. 136 del 2024 che ha modificato, sostituendo la precedente stesura, l'art. 63 del Codice della crisi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

b) il credito complessivo vantato dagli altri creditori aderenti agli accordi di ristrutturazione è pari ad almeno un quarto (25%) dell'importo complessivo dei crediti;

c) il soddisfacimento dell'amministrazione finanziaria o dei predetti enti è non deteriore rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale alla data della proposta;

d) il soddisfacimento dei crediti dell'amministrazione finanziaria e degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è almeno pari al 50 per cento [21] dell'ammontare dei crediti di ciascun ente creditore, esclusi [22] sanzioni ed interessi, fermo restando il pagamento degli interessi di dilazione al tasso legale vigente nel corso di tale periodo.

3.2. – *L'alternativa, se l'ammontare degli altri crediti è inferiore al 25 per cento del totale*

Se, invece, l'ammontare complessivo dei crediti vantati dagli altri creditori aderenti agli accordi di ristrutturazione è inferiore a un quarto (cioè, meno del 25%) dell'importo complessivo dei crediti, oppure non vi sono altri creditori aderenti, la soglia percentuale di soddisfacimento dei crediti dell'amministrazione finanziaria e degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie sale dal 50% al 60%.

3.3. – *Le due preclusioni all'applicazione del* cram down *in casi da considerare, evidentemente, estremi*

In entrambi i casi sopra analizzati, il *cram down* non trova applicazione se si verifica una delle seguenti eventualità:

a) se, fatta salva l'ipotesi cui all'art. 58 (rinegoziazione degli accordi o modifiche del piano), nei cinque anni precedenti il deposito della proposta di ristrutturazione il debitore ha concluso una transazione avente ad oggetto debiti della stessa natura, risolta di diritto [23];

---

[21] Nella disposizione transitoria del d.l. n. 69 del 2023, questa soglia era del 30 per cento.

[22] Nella disposizione transitoria dell'art. 1-*bis* del d.l. n. 69 del 2023 era, invece, "*inclusi sanzioni e interessi*".

[23] Ed ulteriormente precisa il successivo 7° comma dell'art. 63 in esame che questa ipotesi preclusiva si realizza anche quando il proponente ha proseguito, ancorché solo parzialmente, a seguito di fusione o scissione, cessione di azienda, anche di fatto, conferimento o affitto di azienda ovvero a seguito di atti produttivi di effetti analoghi, l'attività esercitata da un soggetto che, nel corso dei cinque anni precedenti il deposito della proposta, ha concluso una transazione risolta di diritto per mancato pagamento alle scadenze previste, ovvero risponde a qualsiasi titolo di debiti tributari o contributivi del debitore originario.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

b) oppure se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

1) il debito nei confronti dell'amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali maturato sino al giorno anteriore a quello del deposito della proposta di transazione fiscale è pari o superiore all'ottanta per cento (80%) dell'importo complessivo dei debiti maturati dall'impresa alla medesima data;

2) ed in aggiunta a quanto sopra, il debito, tributario o previdenziale, deriva prevalentemente da omessi versamenti, anche solo parziali, di imposte dichiarate o contributi nel corso di almeno cinque periodi d'imposta, anche non consecutivi, oppure deriva, per almeno un terzo del complessivo debito oggetto di transazione con i creditori pubblici, dall'accertamento di violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4. – (Segue): *nel concordato preventivo in continuità aziendale*

È stato interamente riformulato l'art. 88 del Codice della crisi, in merito alla transazione fiscale e, per quanto qui interessa, al *cram down*, nel concordato preventivo. Una prima novità, di carattere sostanziale, è stata la soppressione dell'*incipit* contenuto nel primo comma, che nel definire il perimetro applicativo della norma esordiva affermando "Fermo restando quanto previsto, per il concordato in continuità aziendale, dall'articolo 112, comma 2,...".

Si trattava di un rinvio alla disciplina della c.d. ristrutturazione trasversale dei debiti concorsuali (*cross class cram down*, ossia la possibilità di omologare pur in difetto del voto della maggioranza dei creditori), il quale rinvio, proprio posto nell'esordio della norma, ha indotto larga parte della giurisprudenza di merito e della dottrina a ritenere che la disposizione dell'art. 88 sull'omologazione forzosa del concordato mediante il *cram down* fiscale e contributivo non fosse applicabile al concordato preventivo in continuità aziendale ma solo al concordato preventivo liquidatorio. Profili interpretativi, sia nelle determinazioni favorevoli a questa lettura della norma che nelle determinazioni di segno opposto, già in precedenza analizzati (24) ed ai quali, per non ripetersi, si fa rinvio.

---

(24) Il riferimento è sempre a F. Randazzo, *Osservazioni in tema di* cram down *fiscale*, cit. 944 ss. Per un ulteriore approfondimento dei segnalati profili di criticità interpretativa del rapporto tra art. 88 e art. 112 del Codice della crisi, a cui ha voluto porre rimedio quest'ultimo decreto correttivo, si rinvia, anche per i richiami in esso contenuti alla giuri-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nella sua nuova versione, l'art. 88 oggi disciplina inequivocabilmente il *cram down* fiscale e contributivo sia per il caso di concordato liquidatorio (nuovo 3° comma), che per il concordato in continuità aziendale (4° comma).

Poiché la vera novità del decreto correttivo riguarda quest'ultima disciplina, anche per il rapporto ormai intercorrente tra il *cram down* fiscale e contributivo e la ristrutturazione trasversale del richiamato art. 112, anch'esso modificato dal d.lgs. n. 136 del 2024, l'attenzione va rivolta al nuovo 4° comma dell'art. 88.

Questo 4° comma nel suo primo periodo enuncia, per come già la conosciamo, la regola del *cram down* fiscale e previdenziale. Ma poi aggiunge il seguente capoverso: "Nell'ipotesi di cui al primo periodo il tribunale omologa se tale adesione è determinante ai fini del raggiungimento della maggioranza delle classi prevista dall'articolo 112, comma 2, lettera *d*), oppure se la stessa maggioranza è raggiunta escludendo dal computo le classi dei creditori di cui al comma 1".

Con quest'altra precisazione, anch'essa degna di rilievo (ma lo si vedrà nel prosieguo): "In ogni caso, ai fini della condizione prevista dall'articolo 112, comma 2, lettera *d*), numeri 1) e 2), l'adesione dei creditori pubblici deve essere espressa".

Veniamo al punto di maggiore perplessità di questo art. 88, 4° comma, secondo capoverso.

Esso è costituito dalla circostanza che secondo la lettera della legge il *cram down* opera se (presenti le altre condizioni del 2° comma dell'art. 112) è raggiunta la maggioranza delle classi, "*oppure*" (ed è in questa disgiuntiva il punto *dolens* sul piano interpretativo) "se la stessa maggioranza è raggiunta escludendo dal computo le classi dei creditori di cui al comma 1".

Ora, come condivisibilmente osservato da parte della dottrina [25], se si interpreta questa congiunzione "oppure" con valore disgiuntivo, nel senso cioè che la condizione perché operi il *cram down* può essere costituita dalla prima delle eventualità (adesione forzosa di Fisco ed Enti previdenziali determinante per il raggiungimento della maggioranza; c.d. "criterio della conversione") oppure dalla seconda delle eventualità (maggio-

---

sprudenza che è intervenuta in argomento, a G. Andreani – A. Tubelli, Cram down *fiscale e concordato in continuità: un rapporto complicato*, in *Il Fall.*, 2024, 1120.

[25] Il riferimento è a G. Andreani – A. Tubelli, Cram down *fiscale e concordato in continuità*, cit., 1137 ss., ed anche G. Andreani, *Transazione fiscale "forzosa" per il concordato in continuità*, in *Il Sole 24Ore*, 6 settembre 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ranza ugualmente raggiunta escludendo dal computo le classi dei creditori Fisco ed Enti previdenziali; c.d. "criterio della sterilizzazione"), si avrebbe che questo secondo criterio si rivelerebbe ultroneo. E ciò per la considerazione che la realizzazione del primo criterio renderebbe non necessario il ricorso al secondo criterio alternativo, attesa la sufficienza del primo a consentire l'omologazione.

Volendo superare questa aporia chi scrive propone, pur con i dubbi che scaturiscono dalla lettura di un così infelice dettato normativo che presenta evidenti profili di ambiguità, la seguente interpretazione della norma: per l'omologazione forzosa del concordato preventivo in continuità aziendale entrambe le condizioni indicate dalla disposizione debbano ricorrere. Occorre, cioè, che l'adesione del Fisco o dell'Ente previdenziale (ottenuta con il *cram down*) sia determinante per il raggiungimento della maggioranza delle classi e, nel contempo, la maggioranza delle classi sia raggiunta escludendo questa volta dal computo delle classi il creditore Fisco o Ente previdenziale.

Così, nel caso esemplificato in un commento in argomento [26] di concordato con creditori suddivisi in cinque classi, nel quale due classi approvano la proposta, mentre le altre tre, di cui una costituita dall'Amministrazione finanziaria, esprimono voto negativo, si avrebbe questo risultato: il voto del Fisco è determinante ai fini del raggiungimento della maggioranza delle classi e, se con il *cram down* viene convertito da negativo in positivo, la maggioranza è raggiunta (divenendo le classi favorevoli tre contro due contrarie). Ma ecco che, secondo la suggerita ricostruzione interpretativa, occorre per l'omologazione del concordato che si verifichi anche la seconda delle condizioni di legge, e cioè che la maggioranza delle classi si raggiunga anche se viene esclusa dal computo la classe costituita dall'Amministrazione finanziaria. Nel caso esemplificato questa seconda condizione non ricorre; il concordato non dovrebbe essere omologabile. Si pensi allora alla differente situazione: di concordato con creditori suddivisi in sei classi, nel quale tre classi approvano la proposta, mentre le altre tre, di cui una costituita dall'Amministrazione finanziaria, esprimono voto negativo. Ecco, in questa seconda ipotesi esemplificativa le due condizioni si verificherebbero; ed il concordato otterrebbe l'omologazione.

---

[26] Anche in questo caso il riferimento è a G. Andreani – A. Tubelli, Cram down *fiscale e concordato in continuità*, cit., 1138.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. – Il nuovo limite (l'adesione espressa) nell'applicazione ai crediti tributari e previdenziali della ristrutturazione trasversale nel concordato preventivo in continuità aziendale, ai fini della condizione prevista dall'art. 112, 2° comma, lett. d*), nn. 1 e 2*

La condizione prevista dall'articolo 112, 2° comma, lettera d), nella nuova formulazione dovuta al decreto correttivo è ora la seguente: "*d*) la proposta è approvata dalla maggioranza delle classi, purché almeno una sia formata da creditori titolari di diritti di prelazione, oppure, in mancanza dell'approvazione a maggioranza delle classi, la proposta è approvata da almeno una classe di creditori:

1) ai quali è offerto un importo non integrale del credito;

2) che sarebbero soddisfatti in tutto o in parte qualora si applicasse l'ordine delle cause legittime di prelazione anche sul valore eccedente quello di liquidazione".

Della prima alternativa, quanto ai crediti tributari e previdenziali, s'è già detto.

L'attenzione va ora rivolta alla seconda delle alternative posta dalla norma che si è richiamata.

Su di essa incide la disposizione contenuta nella parte finale del 4° comma dell'art. 88.

Viene con essa disposto: "In ogni caso, ai fini della condizione prevista dall'articolo 112, comma 2, lettera *d*), numeri 1) e 2), l'adesione dei creditori pubblici deve essere espressa".

Questa nuova previsione è chiaramente volta ad impedire che siano penalizzati nel concorso i creditori Fisco ed Ente previdenziale, imponendo adesso il legislatore che questa condizione di applicazione del *cross class cram down* (attuabile, come si vede, con l'approvazione anche di una sola classe di creditori) possa intervenire solo in presenza dell'adesione espressa dei creditori pubblici.

FRANCO RANDAZZO

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

LE MISURE CAUTELARI DELL'ENTE IMPOSITORE E DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE: DISTONIE ED ESIGENZE DI RIFORMA

Sintesi: In ambito tributario molteplici sono gli istituti diretti ad attribuire ai soggetti investiti della funzione impositiva e della riscossione gli strumenti necessari ad assicurare l'effettiva percezione del credito erariale. Tra questi si segnalano quelli che, a diverso titolo, consentono all'amministrazione finanziaria di sospendere unilateralmente il pagamento di somme dovute al contribuente, a garanzia di ragioni di credito vantate, nei confronti del medesimo. Tali istituti – sebbene siano suscettibili di comportare un eccezionale affievolimento dei diritti di credito dei privati e si connotino per essere "autoritativi", provvisori e di natura "eccezionale" – presentano non solo un ambito di applicazione non sempre ben delineato, ma poi, e soprattutto, significative differenze sul piano delle guarentigie e, dunque, dell'effettività della tutela del destinatario. Scopo del contributo è quello di ricercare un inquadramento sistematico delle diverse misure con funzione cautelare nell'intento di individuare "limiti" alla loro adozione e adeguate "contromisure" a tutela della situazione creditoria del contribuente.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il fermo amministrativo generale. – 3. La sospensione dei rimborsi *ex* art. 23 d.lgs. n. 472 del 1997. – 4. … e quella di cui all'art. 28-*ter* del d.p.r. n. 602 del 1973. – 5. Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione. – 6. Osservazioni preliminari sul rapporto tra gli istituti. – 7. I tratti distintivi delle misure cautelari della pubblica amministrazione. – 8. L'ascrivibilità a tale *genus* degli istituti a tutela dei crediti erariali e non. – 9. La latitudine del potere di autotutela esecutiva e l'ancillarità delle misure cautelari. – 10. Le persistenti distonie del sistema.

1. – *Premessa*

In attuazione della legge delega n. 111 del 2023 – nella quale, tra l'altro, si invoca la riduzione dei "tempi per l'avvio delle azioni cautelari" quale strumento per potenziare l'attività dell'agente della riscossione (1) – il d.lgs. n. 110 del 2024 ha modificato l'istituto della sospensione dei rim-

(1) Cfr. l'art. 18, lett. *e*), della l. n. 111 del 2023, ove si prevede che l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione debba essere potenziata anche attraverso: "1) il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione, al fine di anticipare l'incasso, da parte di quest'ultimo, delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, anche attraverso la semplificazione del procedimento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera h), del d.l. 31 maggio 2010, n. 78". L'accelerazione, per così dire, delle azioni cautelari è così messa – forse impropriamente – in relazione con il superamento del ruolo come mezzo di riscossione. Esprime un giudizio critico sull'art. 18 C. Glendi, *Esecuzione forzata tributaria: la riforma fiscale risolve gli annosi problemi?*, *retro*, 2023, 2398 ss.. Sul tema v. anche S.M. Messina, *La riforma della riscossione e l'attesa di un'esazione veramente efficace*, in *L'attuazione della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, Pisa, 2024, 161 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

borsi di cui all'art. 28-*ter* del d.p.r. n. 602 del 1973, lasciando, però, irrisolte – almeno a prima vista – talune aporie già presenti nel "sistema" delle misure dirette a garantire l'effettiva percezione del credito erariale mediante l'unilaterale sospensione del pagamento di somme dovute al contribuente.

Ci si riferisce, oltre che all'istituto di cui all'art. 28-*ter,* a quello del blocco dei pagamenti previsto dall'art. 48-*bis* del d.p.r. n. 602 del 1973, nonché ai provvedimenti di sospensione dei rimborsi che possono essere adottati dall'ente impositore ai sensi dell'art. 69, 6° comma, r.d. n. 2440 del 1923 e dell'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Tali misure presentano delle indubbie affinità sotto il profilo funzionale e degli effetti, tanto che – come emerge dalla giurisprudenza di legittimità – è sovente nella prassi degli uffici il contemporaneo richiamo nello stesso provvedimento di più istituti – segnatamente sia dell'art. 69 che dell'art. 23 (2) – quasi fossero tra loro intercambiabili.

La loro disciplina, tuttavia, presenta – come meglio si dirà – profili di netta discontinuità innanzitutto in merito al profilo della tutela del (rispettivo) destinatario. Una per tutte: soltanto per la sospensione *ex* art. 23 cit. è disposta la notifica del provvedimento di fermo di cui, peraltro, sono espressamente previsti sia l'impugnabilità sia il potere del giudice tributario di sospenderlo.

La giurisprudenza, innanzitutto di legittimità, negli anni ha tentato, per un verso, di garantire la tutela anche a fronte di provvedimenti *prima facie* non opponibili, per l'altro, di meglio circoscrivere e definire i presupposti e le peculiarità di ciascuno. Gli approdi a cui è giunta non sono però del tutto convincenti, giacché non sempre riescono ad assicurare un adeguato bilanciamento tra i contrapposti interessi del Fisco e del contribuente. Si pensi ad es. all'affermato principio di alternatività, in caso di rimborso dell'eccedenza iva, tra la garanzia di cui all'art. 38-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972 e gli strumenti cautelari di cui agli artt. 23 e 69 citati, enunciato dalle SS.UU nella sentenza n. 2320 del 2020.

Sono queste sono alcune delle ragioni che paiono dimostrare la sussistenza dell'esigenza di ricercare un inquadramento sistematico delle diverse misure con funzione cautelare, a cominciare da quelle di sospensione dei rimborsi/pagamenti nella disponibilità dell'ente impositore e di quello della riscossione, nell'intento di individuare "limiti" alla loro adozione e

---

(2) Il contestuale rinvio alle due misure rischia di avere effetti perversi sul piano della tutela del contribuente, giacché di fatto pregiudica le garanzie previste nell'art. 23. Cfr. Cass. civ., 22 gennaio 2020, n. 1292.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

adeguate "contromisure" a tutela (anche della situazione creditoria) del contribuente.

Al fine di potere cogliere l'ipotetica linea direttrice del "sistema" delle misure a garanzia del credito erariale, l'analisi sarà condotta, prima, secondo una prospettiva marcatamente diacronica e, poi, guardando al loro profilo strutturale e funzionale nella consapevolezza che la considerazione teleologica degli istituti giuridici unitamente allo studio della loro struttura consente di qualificarli e dischiude la peculiare essenza del fenomeno in esame (3).

2. – *Il fermo amministrativo generale*

Il più remoto degli strumenti previsti a protezione del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato è il fermo amministrativo generale di cui all'art. 69, 6° comma, del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440 (4), istituto che, come noto, consente alle amministrazioni dello Stato di sospendere il pagamento di un debito liquido ed esigibile, a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale di esso con un credito, anche non attualmente liquido ed esigibile, che la stessa od altra branca dell'amministrazione statale, considerata nell'unicità di soggetto di rapporti giuridici, pretenda di avere nei confronti del creditore. La sospensione opera fino all'adozione di un successivo provvedimento che o la revoca o dispone la compensazione legale a soddisfazione del credito erariale (5).

---

(3) Cfr. E. Betti, *Teoria generale delle obbligazioni, I, Prolegomeni: Funzione economico-sociale dei rapporti d'obbligazione*, Milano, 1953, 5 ss.

(4) Il citato art. 69, come noto, attribuisce ad "un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni" il potere di sospendere i pagamenti "in attesa del provvedimento definitivo", *id est* in genere la compensazione fra le reciproche posizioni di debito credito.

(5) In dottrina, senza pretese di esaustività, v. C.A. Molinari, *Il fermo amministrativo*, in *Foro amm.*, 1969, 585 ss.; S. Cassese, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, commento a Corte costituzionale, in *Giur. cost.*, 1972, 331 ss.; R. Roffi, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, in *Giur. it.*, 1973, IV, 127 ss.; A. Barettoni Arleri, *Fermo amministrativo e compensazione nell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dello Stato*, in *Scritti sulle fonti normative e altri temi di vario diritto in onore di Vezio Crisafulli*, II, Padova 1985, 37 ss.; F. Garri, voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, 1989, vol. XIV, 1 ss.; A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1990, 352 ss.; L. Montel, voce *Fermo Amministrativo*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, VI, 1991, 302 ss.; L.R. Perfetti, *Fermo amministrativo e posizione dell'amministrazione debitrice. L'art. 69, r.d. 18 novembre 1923 n. 2440, come norma derogatoria o diritto potestativo civilistico*, in *Foro amm. CDS*, 2002, 3150 ss.; B.G. Mattarella, Il fermo amministrativo: erosione di un privilegio, in *Giornale dir. amm.*, 2005, 1059 ss.; M.V. Ferroni – F. Nardi, *Il fermo amministrativo. limiti e problematiche del fermo amministrativo ex art. 69 R.D. n. 2440 del 1923*, in *Giur. merito*, 2010, 2655 ss. Sull'applicazione dell'istituto in ambito

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il dato che, forse più di ogni altro, connota ancora oggi l'istituto è la particolare ampiezza sotto il profilo oggettivo del suo perimetro di applicazione, atteso che testualmente esso può essere adottato dalle amministrazioni dello Stato (6) a fronte di una "ragione di credito" vantata a qualunque titolo (quindi anche avente fonte in rapporti di diritto privato).

Invero, sebbene possa dirsi definitivamente superata la tesi che, attribuendo a detta locuzione un significato particolarmente ampio, per sospendere il pagamento riteneva sufficiente la semplice affermazione o contestazione da parte dell'amministrazione di una pretesa creditoria o addirittura di un'aspettativa (7), è ormai prevalente l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il dato testuale giustificherebbe l'adozione

---

tributario v., tra gli altri, A.E. Granelli, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, *retro*, 1985, I, 899 ss.; M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.,* 1995, 251; Id., *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria, in Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Battistoni Ferrara, Torino, 2007, 91 ss.; G. Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, 143-184; C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2016, 1-36; B. Bellè, *Garanzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente*, *retro*, 2020, 1990 ss.

(6) Sul piano dei soggetti, ai sensi dell'art. 69 soltanto le amministrazioni dello Stato in senso stretto (ivi incluse le Agenzie fiscali) sono legittimate a chiedere ad altra amministrazione dello Stato la sospensione del pagamento delle somme da questa dovute. I dubbi sulla legittimazione delle Agenzie – sorti in ragione della loro autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria – sono stati definitivamente risolti dal legislatore con l'art. 3, comma 42-*ter*, d.l. n. 203 del 2005 (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248 del 2005). In giurisprudenza ribadiscono che soggetti legittimati ad adottare il fermo sono soltanto le amministrazioni statali Cons. Stato, 9 marzo 2005, n. 967*;* con riferimento alle Province v. Cass. civ., sez. un., 4 novembre 2002, n. 15382, in *Giornale dir. amm.*, 2003, 168; con riferimento alle Regioni v. Cass., sez. un., 29 luglio 1998, n. 7414, in *Rass. Avv. Stato*, 1998, I, 406. Segnatamente le Sezioni Unite in entrambe le decisioni chiariscono, condivisibilmente, che il fermo amministrativo, in quanto suscettibile di importare un affievolimento di diritti subiettivi di credito di privati, non può essere direttamente utilizzato da parte di altri soggetti al di fuori dell'alveo originario assegnatogli dal legislatore nazionale.

(7) Tale era la tesi non solo dell'amministrazione ma anche della risalente dottrina giuscontabile. Cfr. A. Bennati, *Manuale di contabilità di Stato*, cit., 352 ss.; C. Bentivenga, *Contabilità di Stato*, I, in *Elementi di contabilità pubblica*, Milano 1970, 309 ss. Di diverso avviso S. Cassese, *op. cit*., 337, il quale osserva che "poiché siamo nel campo dell'amministrazione e vale il principio di legalità e tipicità dell'attività amministrativa, può ben dirsi che l'amministrazione, perché si intendano verificati i presupposti del fermo consistenti nell'accertamento della "ragione di credito", deve attendere il verificarsi di quelle fasi della procedura amministrativa che facciano "ragionevole" la pretesa di credito dell'amministrazione". Nel senso della necessaria esistenza del requisito della ragionevolezza v. F. Garri, voce *Il fermo amministrativo*, cit., 1 ss. Subordina invece l'adozione del fermo all'esistenza di una "prova dimostrativa certa, che determina nell'amministrazione la convinzione che esiste un motivo sicuro del suo diritto, che giustifica e legittima la soggezione del debitore all'adempimento" C.A. Molinari, *Il fermo amministrativo*, cit., 587. In termini v. anche L. Montel, voce *Fermo amministrativo*, cit., 302.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

del fermo in presenza di una pretesa dotata di ragionevole apparenza e fondatezza (8), la quale peraltro dalla giurisprudenza pressoché unanime (9) è considerata persistere (anche) qualora il provvedimento impositivo, che ha legittimato la sospensione, sia stato annullato con sentenza non passata in giudicato (10).

Con riguardo, poi, alle somme aggredibili, se per un verso è pacifico che trattasi di crediti certi (11) liquidi ed esigibili, per l'altro per lungo tempo è stata controversa la possibilità di usare la misura in esame per arrestare il rimborso di crediti d'imposta e in particolare quello iva, per la cui sospensione è dettata in seno al d.p.r. n. 633 del 1972, e segnatamente

---

(8) Così Cons. Stato, sez. IV, 27 febbraio 1998, n. 350, secondo il quale ai fini dell'adozione, pur non essendo necessaria "la provata esistenza del credito stesso", occorre che essa sia ragionevole e che il credito non sia manifestamente infondato. V. anche Cons. Stato, 21 aprile 2010, n. 2271; Cons. Stato, 18 marzo 2004, n. 1441; Cons. Stato, sez. IV, 4 maggio 2004, n. 8417; Cons. Stato, 8 aprile 2002, n. 11962; Cass. civ., sez. un., 16 giugno 1984, n. 3611; Cass. civ., 19 gennaio 1979, n. 39, in *Giust. civ.*, 1979, 600 ss. In dottrina v. C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., 4, secondo la quale, per l'adozione *secundum legem* del fermo amministrativo, sarebbe sufficiente che "la Pubblica Amministrazione vanti una ragione di credito" che si identifichi "in una posizione caratterizzata dal *fumus boni iuris*". Nelle istruzioni ministeriali impartite con la circ. min., 29 marzo 1999, n. 21/RGS si precisa a riguardo che la ragionevole apparenza di fondatezza deve essere tale da potere classificare il credito tra quelli "certi, requisito senza il quale si avrebbe un 'comportamento senza potere', eventualmente causativo di danno risarcibile".

(9) In tal senso v. Cass. civ., 13 luglio 2012, n. 11962, secondo la quale in tali casi non si travalicherebbero i limiti di uno strumento necessario alla protezione del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato. In termini v. Cass. civ., 5 marzo 2004, n. 4567; Cass. civ., sentenze n. 7320 del 2014, n. 5139 del 2016, n. 25893 del 2017; nonché Cass. civ., n. 4038 del 2019, laddove i Massimi Giudici, in maniera assai singolare, riqualificano come fermo *ex* art. 69 un provvedimento di sospensione emesso *ex* art. 38-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972. In dottrina critica questo orientamento e specie la citata sentenza n. 11962 del 2012 G. Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 159, secondo il quale si tratterebbe di "una conclusione eccessivamente protesa a valorizzare la tutela dell'interesse fiscale, rispetto alla tutela dei diritti patrimoniali del contribuente".

(10) civ.. In giurisprudenza in senso opposto si segnala Cass. civ., 22 settembre 2006, n. 20526, ove si afferma che il fermo amministrativo previsto dall'art. 69 "costituendo espressione dei poteri sovraordinati che la legge riconosce alla P.A. nella fase amministrativa dell'accertamento e della riscossione dei propri crediti, non può estendere i propri effetti all'ambito processuale, in pregiudizio della situazione patrimoniale della controparte, qualora la pretesa a garanzia della quale è stato disposto sia stata disattesa dal giudice, anche in via non definitiva, contrastando tale efficacia con il principio della 'parità delle armi' sancito dall'art. 111 Cost. Esso, pertanto, ove sia stato disposto a tutela di un credito tributario, diviene illegittimo a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo".

(11) Tale profilo è ben evidenziato da M. Basilavecchia, *op. cit.*, 242, secondo il quale le ragioni creditorie del privato sarebbero "dotate di notevole certezza", sicché per effetto del fermo può dirsi che quest'ultimo "subisce, subito, la mancata soddisfazione di un credito (la disposizione allude infatti a 'somme dovute')".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

all'art. 38-*bis*, una specifica disciplina. Tale *querelle* può dirsi di fatto risolta, sebbene in modo considerato non del tutto soddisfacente (12), dalle Sezioni Unite della Cassazione le quali hanno ricostruito il rapporto tra la disposizione di cui al citato art. 38-*bis* e gli "istituti cautelari" di cui all'art. 69 cit. e all'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 in termini di "alternatività", sicché "a fronte della prestazione della garanzia ed in costanza di sua validità, il fermo cautelare non può essere opposto, e, viceversa, potrà essere opposto nei casi di assenza di garanzia" (13).

Ed è sempre la giurisprudenza che si è fatta carico di individuare, nel silenzio della legge, un criterio per porre un limite all'ammontare del pagamento passibile di fermo e che ha progressivamente definito le regole e le condizioni di esercizio del potere così attribuito alla PA.

L'art. 69 sembra, in effetti, rimettere alla piena discrezionalità dell'amministrazione (e, in particolare, di quella creditrice) non solo la determinazione dell'importo da sospendere ma, ancor prima, la decisione se adottare o meno il fermo, del quale non è neanche prevista la comunicazione al destinatario.

Dal punto di vista procedurale, come osservato in dottrina, l'art. 69 non dispone l'adozione di un provvedimento ma prevede, da un lato, che l'amministrazione che vanta le ragioni di credito trasmetta una "richiesta" di fermo (che nel caso assume la forma della lettera-circolare) diretta ad altra amministrazione dello Stato (14), dall'altro, che l'amministrazione debitrice proceda alla sospensione del pagamento. Non è neanche chiaro se quest'ultima possa compiere, come sarebbe ragionevole dato il rapporto paritario che dovrebbe legare le due amministrazioni, un sindacato sulle ragioni di credito dell'amministrazione richiedente oppure se essa, come sembrerebbe dal tenore letterale, sia automaticamente obbligata a sospen-

---

(12) Sul tema v. M. Basilavecchia, *La garanzia prestata per il rimborso IVA esclude altre misure cautelari*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, 292 ss.; F. Randazzo, *Per le SS.UU. è escluso il fermo amministrativo del rimborso IVA se il contribuente ha prestato garanzia*, in *Corr. trib.*, 2020, 371 ss.; N. Zanotti, *Alternatività o cumulatività delle misure cautelari nei rimborsi iva*, *retro*, 2021, 413; G. Consolo, *Note in tema di cumulabilità o di alternatività di garanzie e fermo nei rimborsi dei crediti IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2020, 1132; F. Cicognani *Fermo amministrativo e rimborsi IVA all'esame delle Sezioni Unite: una soluzione a metà che trascura il diritto europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, 119, al quale si rinvia anche per la ricostruzione puntuale degli opposti orientamenti che, negli anni si erano formati sia in giurisprudenza che in dottrina.

(13) Così Cass. civ., sez. un., 31 gennaio 2020, n. 2320.

(14) Cfr. L. Montel, voce *Fermo amministrativo*, cit., 302, la quale rinvia ad una circolare del Ministero del Tesoro del 1959.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dere (15) e, quindi, il suo atto sia la conseguenza necessitata del primo (16). In disparte tale aspetto (17), dottrina (18) e giurisprudenza (19) – nonostante l'orientamento contrario della prassi (20) – concordano nell'escludere che la sospensione del pagamento sia un atto meramente interno e ritengono che essa abbia natura provvedimentale e vada obbligatoriamente portata a legale conoscenza del destinatario, il quale ha diritto alla impugnazione. La sospensione del pagamento delle somme dovute dall'amministrazione – chiariscono i Massimi giudici – "non può prescindere dall'adozione di un provvedimento formale, emesso, nell'esercizio di un potere discrezionale, dall'autorità competente e dotato dei requisiti prescritti dalla legge, compresa una adeguata motivazione in ordine al *fumus boni iuris* della

---

(15) In tali termini M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, cit., 103.

(16) Cfr. R. Viggiano, *Il cosiddetto "fermo amministrativo"*, cit., 50, secondo il quale il "potere discrezionale difetta nell'Amministrazione debitrice a cui viene richiesta l'esecuzione del fermo, la quale è tenuta a deliberare la sospensione del pagamento. Da ciò secondo l'A. consegue che non è configurabile il vizio di eccesso di potere". In termini C.A. Molinari, *Il fermo amministrativo*, cit., 588.

(17) Per i Giudici di Palazzo Spada la motivazione in ordine alle ragioni di credito, al pregiudizio, alla necessità e proporzionalità della misura, si ricaverebbe dal compendio dei due atti: il primo inviato dall'amministrazione creditrice contenente la misura delle somme; il secondo col quale si comunica il blocco e che dovrebbe essere accompagnato da una nota ove si indica con sufficiente motivazione qual è la ragione di credito. In tal senso v. Cons. di Stato, sez. VI, 18 marzo 2004, n. 1441. In dottrina ritiene che "quello che dispone il fermo amministrativo, è un provvedimento della prima [n.d.A. amministrazione creditrice], anche se incide su un comportamento della seconda" B.G. Mattarella, *op. cit.*, 1060.

(18) In tal senso v. R. Viggiano, *Il cosiddetto "fermo amministrativo"*, cit., 49. In termini v. anche L. Montel, *op. cit.*, 3; G. Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 169-170. Quest'ultimo in specie sottolinea che "il provvedimento di fermo è la risultante di un procedimento amministrativo, comunque frutto di valutazioni, che deve avvenire nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza di cui alla legge n. 241/90"; sicché, prosegue l'A., esso deve essere "adeguatamente motivato" e "notificato al contribuente anche al fine di consentire il sindacato sulle valutazioni compiute dalla Pubblica amministrazione". Sul punto v. anche M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, cit., 144.

(19) Cfr. Cass. civ., sez. un., 7 febbraio 2002, n. 1733, con commento di G. Fransoni – P. Russo, *Giurisdizione tributaria*, in *Fisco*, 2002, 4542 ss.; Cass. civ., sez. un., 5 agosto 2010, n. 18208, in *Rass. trib.*, 2011, 995, con commento di S. Garau, *Sulla inopponibilità del fermo amministrativo in sede di ottemperanza motivazione*); Cass. civ., 11 novembre 2011, n. 23601, in *Corr. trib.*, 2012, 637, con nota di M. Basilavecchia, *Necessaria l'adozione del provvedimento formale per sospendere i rimborsi*.

(20) Cfr. Ris. Min., 14 ottobre 1974, n. 150669 ove si affermava che "le Amministrazioni dello Stato non sono obbligate a comunicare il relativo provvedimento all'interessato. D'altra parte, in relazione alla suesposta natura del provvedimento, non sembra ammissibile alcuna opposizione da parte dell'interessato il quale, invece, potrà eventualmente esercitare tale facoltà avverso il provvedimento definitivo".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vantata 'ragione di credito'" (21). In particolare, quanto alla motivazione, i Giudici di Palazzo Spada muovono dall'assunto che la verifica demandata al giudice attenga all'arbitrarietà o alla pretestuosità della pretesa dell'amministrazione e debba essere compiuta alla luce del criterio di complessiva proporzionalità del provvedimento, per poi affermare che essa deve dare conto della sussistenza dei "presupposti per la sua adozione", i quali sono individuati non soltanto nell'apparenza del diritto vantato dall'amministrazione e nella potenzialità del danno derivante dal mancato ricorso al fermo, ma anche "nel pericolo di sottrazione del debitore ai propri obblighi" (22) e "nella proporzionalità della somma di cui si dispone l'arresto" (23). Quest'ultimo sindacato è in specie operato guardando, non al profilo meramente economico (24), ma all'apparenza del credito vantato e al pericolo di sottrazione del creditore agli obblighi cui è tenuto (25).

In conclusione, è per effetto dell'intervento giurisprudenziale che si è realizzato un progressivo ridimensionamento del fermo amministrativo da privilegio della pubblica amministrazione, espressione della sua supremazia, a istituto di carattere eccezionale, manifestazione del potere di autotutela.

3. – *La sospensione dei rimborsi* ex *art. 23 d.lgs. n. 472 del 1997*

Alla disciplina del fermo amministrativo generale è chiaramente ispirata quella della sospensione *ex* art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 (26) che

---

(21) Cass. civ., 11 novembre 2011, n. 23601, cit., ove si afferma ancora che "tale provvedimento, poi, deve ovviamente essere portato a legale conoscenza dell'interessato per garantire a quest'ultimo la necessaria tutela giurisdizionale (anche cautelare, come prevede l'art. 23 cit., 3° comma), al fine di ottenerne, a seconda dei casi, l'annullamento o la disapplicazione".

(22) Secondo il costante orientamento giurisprudenziale non è richiesta dalla legge "una specifica valutazione sul pericolo di diminuzione della garanzia patrimoniale da parte del debitore, quanto sul pericolo di sottrazione del debitore ai propri obblighi nei confronti dell'amministrazione nel caso in cui il fermo non venga adottato". Così Cons. Stato, sez. VI, 18 marzo 2004, n. 1441, cit. Esclude la necessità dell'esame del *periculum,* ritenendolo proprio delle sole misure cautelari processualcivilistiche, Cass. civ., sez. un., 5 marzo 2004, n. 4567. In senso opposto la dottrina la quale ritiene necessaria la specifica motivazione sull'esistenza di questo pregiudizio. Sul punto v., tra gli altri, R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, 327, secondo il quale presupposto per l'adozione del fermo è la circostanza che l'erogazione del rimborso pregiudichi le garanzie patrimoniali dell'erario in relazione all'incasso della ragione di credito vantata.

(23) Così Cons. Stato, n. 2271 del 2010, cit.; Cons. Stato, n. 1441 del 2004, cit.

(24) Cfr. Cons. Stato, n. 1441 del 2004, cit., ove si precisa che "ciò che deve essere preso in considerazione non è la proporzione economica tra tali pretese".

(25) Cfr. Cons. Stato, n. 2271 del 2010 cit.

(26) Sull'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 v., senza pretesa di esaustività, L. Del Federico, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rappresenta la prima figura di respiro per così dire "generale" introdotta in ambito tributario (27) a garanzia, inizialmente, soltanto del credito per sanzioni e, a decorrere dal 2016, anche del credito per le imposte (nonché dei relativi interessi) derivanti da avvisi di accertamento (28).

I destinatari della misura sono espressamente individuati nell'autore della violazione e nei soggetti obbligati in solido che vantano un credito nei confronti dell'amministrazione i quali, qualora sia loro "notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi", possono vedersi "congelare" il pagamento del credito fino all'adozione del provvedimento definitivo in presenza del quale "l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito".

---

norme tributarie, in *Commentario agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 1127 ss.; M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 d.lgs. 472/1997*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario,* a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2017, 1429 ss.; M. Trivellin, *Commento all'art. 23*, in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti – L. Tosi, Padova, 2000, 725 ss.; S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, 85 ss.; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 206 ss.; G. Ingrao, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., 164 ss.; G. Boletto, *Commento all'art. 23 d.lgs. n. 472/1997*, in *Accertamento e sanzioni*, in *Commentario breve alle leggi* tributarie, a cura di G. Falsitta – A. Fantozzi – G. Marongiu – F. Moschetti, Padova, 2011, 796 ss.; F. Pistolesi, *Necessità di un assetto uniforme tra atti di blocco dei rimborsi e fermo amministrativo*, cit., 2686 ss.; B. Bellè, G*aranzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente*, cit., 1990 ss.; G. Panzera da Empoli, *Il provvedimento di sospensione dei rimborsi ex art. 23 del d.lgs. n. 472/1997*, in *Rass. trib.*, 2020, 672 ss.

(27) All'atto dell'introduzione dell'art. 23 esisteva già un'ipotesi specifica di sospensione dei rimborsi iva la cui disciplina era in origine dettata dal 3° comma dell'art. 38-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972 introdotto con il d.l. n. 90 del 1990. Detta misura però, oltre ad essere appunto circoscritta all'iva, rispondeva (e continua a rispondere) al diverso fine di garantire l'a.f. qualora il credito al rimborso sia insussistente. Segnatamente nella formulazione vigente il citato art. 38-*bis*, all'8° comma, prevede la sospensione dell'esecuzione dei rimborsi "[n]el caso in cui nel periodo relativo al rimborso sia stato constatato uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74", e "fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale". Analoga era la disciplina originaria, salvo che per il fatto che faceva riferimento ai "reati di cui all'art. 4, 1° comma, n. 5), d.l. 10 luglio 1982, n. 429". Su tale misura e, in specie, sulla sua compatibilità con i principi dell'ordinamento comunitario v. P. Pistone, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 78 ss.; F. Montanari, *Limiti al diritto al rimborso iva alla luce dei principi del legittimo affidamento, della proporzionalità e della neutralità*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 819, secondo il quale la generalizzata possibilità di sospendere i rimborsi iva, ben al di là delle ipotesi contemplate nell'art. 38-*bis*, non è, in alcun modo, conforme con i principi comunitari e con la "specialità" dei rimborsi iva.

(28) Cfr. art. 16, 1° comma, lett. *h*), d.lgs. n. 158 del 2015.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sono immediatamente evidenti talune analogie con il fermo amministrativo *ex* art. 69 cit.

In entrambi i casi si è in presenza della sospensione del pagamento di un credito strumentale alla sua eventuale compensazione con un controcredito della p.a. non soltanto liquido ed esigibile ma anche non controverso (29), carattere quest'ultimo considerato da considerare imprescindibile per l'operare della compensazione legale (30) secondo un risalente orientamento giurisprudenziale, condiviso anche da parte della dottrina (31).

Le somiglianze però non vanno oltre.

In particolare, quanto al campo di applicazione, pare condivisibile la tesi secondo la quale, per un verso, i crediti il cui pagamento può essere arrestato sono tutti quelli chiesti a rimborso (32), e non anche quelli di natura privatistica (33), per l'altro, la titolarità del credito sospeso deve essere riferita in un'ottica di interpretazione adeguatrice "al contribuente o al coobbligato del contribuente" (34), pena l'irragionevole esclusione

---

(29) Cfr. art. 23, 2° comma, cit.

(30) Cfr. Cass. civ., 10 marzo 1970, n. 620; Cass. civ., 22 gennaio 1982, n. 431; Cass. civ., 13 maggio 1987, n. 4423; Cass. civ., 12 aprile 2011, n. 8338; Cass. civ., 19 aprile 2013, n. 9608; Cass. civ., 16 aprile 2015, n. 7689.

(31) Cfr. N. Di Prisco, *I modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento,* in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, vol. 9, *Obbligazioni e contratti*, tomo I, ed. II, Torino, 1999, 309 ss., spec. 320, secondo il quale la compensazione "funziona da pagamento", sicché può avere ad oggetto solamente crediti certi nell'ammontare e non controversi; G. Ragusa Maggiore, voce *Compensazione,* in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 17 e 26. In specie definisce il credito contestato "illiquido" L. Barassi, *La teoria generale delle obbligazioni*, vol. III, *L'attuazione*, Milano, 1964, 158, secondo il quale il credito controverso va qualificato come illiquido dal momento che l'incertezza sull'*an* rende incerta anche la misura dell'estinzione delle reciproche posizioni. Dello stesso avviso F. Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, vol. III, *Diritto delle obbligazioni*, Milano, 1959, 294.

(32) Sembra autorizzare tale lettura il tenore letterale della disposizione e segnatamente l'uso del termine "pagamento". Questo, tenuto conto della rubrica della disposizione "Sospensione dei rimborsi e compensazione", sembra non lasciare spazio a distinzioni tra crediti esposti in dichiarazione e chiesti a rimborso e pretese restitutorie derivanti da pagamenti indebiti. In tal senso v. anche M. Basilavecchia, *op.cit.*, 1432, il quale però ritiene che non rientrino nel perimetro dell'istituto "i crediti restitutori del contribuente derivanti da sentenze ancorché non definitive".

(33) In termini v. per tutti S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., 89, il quale in ragione della rubrica della disposizione ritiene non passibili di sospensione *ex* art. 23 crediti di natura privatistica dell'ufficio impositore.

(34) Cfr. M. Basilavecchia, *Commento all'art. 23 d.lgs. 472/1997*, cit., 1433. Sul punto v. G. Panzera da Empoli, *Il provvedimento di sospensione dei rimborsi ex art. 23 del d.lgs. n. 472/1997*, cit., 677-678, il quale valorizza il profilo soggettivo della disposizione per circoscrivere gli "atti-presupposto considerati dalla norma" ai "soli provvedimenti che, attraverso l'accertamento/rettifica dell'imponibile e dell'imposta dichiarato/liquidata dal contribuente (dunque, attraverso la contestazione di una violazione) pervengono alla determinazione (e relativo 'recupero') di un tributo il cui valore liquidato in sede amministrativa sia discre-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dall'ambito di operatività dell'istituto degli enti giuridici i quali, come noto, per effetto della novella di cui all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 sono gli unici responsabili della sanzione derivante dalla violazione commessa dal proprio rappresentante legale senza essere né autori della violazione né coobbligato in solido.

La disciplina dell'istituto si pone, poi, in netta discontinuità con quella del fermo laddove impone un limite, peraltro "dinamico" (35), in ordine all'ammontare del credito che può essere sospeso. Invero, se inizialmente (all'atto dell'adozione) l'importo non può superare l'ammontare della pretesa recata dal provvedimento di accertamento e/o di irrogazione delle sanzioni, successivamente non può eccedere quello eventualmente rideterminato dal giudice o dalla stessa amministrazione (36).

Sul punto è stato di recente sostenuto che la locuzione "importi dovuti", *id est* la debenza a cui fa riferimento l'art. 23, debba "essere letta attraverso gli obblighi di pagamento che incombono sul contribuente" e che, quindi, detti importi vadano individuati "nelle somme che egli è tenuto a pagare in un determinato momento, in forza delle disposizioni che disciplinano i suoi obblighi di versamento, in specie quelli di carattere 'provvisorio'" (37). Con la conseguenza che, ad esempio, con riguardo agli atti impoesattivi per i quali è pendente ricorso, poiché "il contribuente è unicamente tenuto, pur in via provvisoria, al versamento del terzo", l'ammontare del rimborso passibile di sospensione fino alla decisione di primo grado sarebbe pari a detto importo.

Tale ipotesi interpretativa, per quanto apprezzabile, non persuade del tutto: essa pare incentrata sulla valorizzazione del tenore letterale della suddetta locuzione ma sembra sia trascurare la r*atio* dell'istituto – che è

---

pante, per eccesso, con quello liquidato dal contribuente". Ad avviso dell'A. restano, pertanto, esclusi i provvedimenti impositivi a mezzo dei quali l'a.f. liquida in via originaria l'obbligazione d'imposta, senza rettifica di un precedente "comportamento" del contribuente (liquidazione monofasica)".

(35) L'espressione è di M. Basilavecchia, *op. ult. cit.*, 1431, secondo il quale il limite è "influenzato dalle vicende che l'atto posta alla base della sospensione dovrà subire", sicché "viene così garantita nel tempo la conservazione di un equilibrio tra entità del rimborso spesso e pretesa dell'amministrazione finanziaria".

(36) Testualmente l'art. 23 all'ultimo alinea del 1° comma dispone che "La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo".

(37) Cfr. G. Panzera da Empoli, *op. cit.*, 678, secondo il quale per effetto della riforma del 2015 si è "transitati dal criterio 'cartolare', che considerava la somma 'risultante dall'atto' o 'dalla decisione della Commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo', ad un criterio che impone di individuare – nell'ambito delle somme 'facciali' e, appunto, 'risultanti' – quali siano gli 'importi dovuti'".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quella di garantire, fino all'adozione del provvedimento definitivo, che le somme ivi determinate possano essere definitivamente incamerate – sia non tenere in adeguata considerazione la complessiva formulazione della disposizione. È, invero, lo stesso legislatore ad individuare – laddove fa riferimento "alla decisione della commissione tributaria" ovvero alla "decisione di altro organo" – le uniche vicende che incidono e possono incidere sul *quantum* del rimborso soggetto a sospensione. Si ritiene dunque, che, antecedentemente al provvedimento finale, l'ammontare dell'importo sospeso possa essere modificato soltanto a seguito di una decisione del giudice tributario (o di altro organo) che, chiamato a pronunciarsi sul provvedimento posto a fondamento della sospensione, ridetermini l'ammontare della pretesa complessivamente dovuta (38). La lettura proposta sembra peraltro quella maggiormente aderente alla logica che pare avere ispirato il legislatore il quale, nel regolamentare l'istituto, con l'obiettivo di contemperare le esigenze cautelari dell'Erario (in risposta alle quali la misura è stata introdotta) e il diritto dei contribuenti a non subire *sine die* e senza limiti quantitativi la compressione del proprio diritto di credito, ha introdotto una serie di limitazioni al potere di supremazia statale di cui in fondo è espressione anche la misura in esame.

Ulteriori indicatori di tale diversa e più "democratica" visione del rapporto tra fisco e contribuente sono senz'altro le prescrizioni in merito alla natura, alla notifica e all'impugnabilità del provvedimento di sospensione nonché di quello di compensazione. Il riferimento è al 3° comma del citato art. 23 ove si dispone che detti provvedimenti devono essere notificati ai destinatari e sono impugnabili innanzi al giudice tributario, "che può disporne la sospensione ai sensi dell'articolo 47" (39). La rilevanza della previsione è palese se solo si tiene a mente l'ampio dibattito che su tali profili si è avuto con riferimento al fermo amministrativo generale e alle soluzioni, non sempre convincenti, che la giurisprudenza ha formulato (40). In specie, l'espressa qualificazione della sospensione in termini di

---

(38) Se il legislatore avesse voluto fare riferimento agli obblighi di pagamento che incombono sul contribuente, un simile rinvio sarebbe ultroneo. È, peraltro, singolare che dopo la novella del 2015 non siano stati emanati compiuti interventi di prassi diretti ad illustrare la disciplina e a evitare un'interpretazione difforme da parte degli uffici periferici. Segnala tale criticità G. Panzera da Empoli, *op. cit.*, 673.

(39) Sottolinea il "valore sistematico" di detta previsione M. Basilavecchia, *Commento art. 23*, cit., 1437, il quale ritiene che essa si proponga come "una sorta di interpretazione autentica dell'articolo 47, nel senso di considerare sospendibili tutti gli atti impugnabili, anche quelli negativi, ed in particolare dinieghi di rimborso".

(40) V. paragrafo precedente.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

provvedimento implica l'applicabilità di quel corredo di garanzie previste dallo Statuto dei diritti del contribuente, e ancor prima dalla l. n. 241 del 1990 (41), a cominciare dall'obbligatorietà della motivazione. Anche al fine di garantire l'effettività della tutela, l'a.f. che decida di adottare il fermo deve, pertanto, dare conto sia della sussistenza delle condizioni previste dalla norma (prima fra tutte l'avvenuta notifica di un provvedimento impositivo o sanzionatorio) sia della "opportunità" dell'adozione della misura, rimessa anche nel caso alla sua discrezionalità (42). Tale dato corrobora, inoltre, l'idea che dalla motivazione debbano risultare le valutazioni dell'amministrazione in ordine alle peculiarità del caso concreto e, in specie, stante la funzione cautelare alla quale inopinatamente la misura attende, quelle relative all'entità del patrimonio del debitore rispetto all'ammontare della pretesa erariale (43). L'indicazione di tali elementi pare, in sintesi, essenziale a fare sì che il diritto del destinatario alla tutela giurisdizionale, riconosciuto in astratto con l'espressa previsione dell'impugnabilità, si possa tradurre in una tutela effettiva delle sue esigenze.

Guardando a tali aspetti di redazione del testo normativo ben si comprendono le ragioni che hanno indotto la dottrina, già antecedentemente alla novella del 2015, a prospettare l'applicazione dell'art. 23, "più compiuto e preferibile rispetto all'art. 69", a tutti i tributi in modo da unificare la disciplina (44) ovvero, più di recente, a intendere l'art. 23 "quale norma

---

(41) In tal senso v., tra gli altri, L. Del Federico, *op. cit.*, 1128; M. Basilavecchia, *Commento art. 23*, cit., 1434, il quale, anche in ragione della "centralità data, nell'economia della disposizione, alla prospettiva del destinatario dei provvedimenti", ritiene che "ben più incisiva e sostanziale" sia "la omogeneità funzionale rilevabile con gli atti di diniego di rimborso dei quali la sospensione e fermo amministrativo sembrano costituire una *species*".

(42) Cfr. art. 23, 1° comma, cit., ove si dispone che "il pagamento può essere sospeso".

(43) In termini S.M. Messina, *op. cit.*, 91, secondo il quale l'adozione del provvedimento richiederebbe un contemperamento tra entità del credito del Fisco e situazione patrimoniale del trasgressore; M. Basilavecchia, *op. cit.*, cit., 1434; M. Trivellin, *op. cit.*, 740-741; G. Boletto, *op. cit.*, 780; N. Zanotti, *op. cit.*, 417. Di diverso avviso pare essere G. Panzera da Empoli, *op. cit.*, 690 e nota 39, secondo il quale "l'onere motivazionale in ordine ai presupposti oggettivi dovrebbe ritenersi positivamente assolto dalla sola indicazione del/i provvedimento/i che incorporano un dovere di pagamento a carico del titolare del rimborso".

(44) Cfr. A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 215, il quale in relazione ai crediti delle agenzie fiscali, e soprattutto di quella delle entrate, sottolinea "l'incoerenza della coesistenza delle due discipline *ex* art. 23, D.lgs. 472/97 e *ex* art. 69 R.D. 2440/23" e l'esigenza – indotta anche dall'introduzione della previsione generale di cui all'art. 8, 1° comma, dello Statuto, espressione secondo l'A. anche di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione finanziaria *ex* art. 97 Cost. – di una coerente ricostruzione sistematica. Auspicava l'estensione dell'istituto oltre le "pretese sanzionatorie" G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2010, 315.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di carattere generale, in quanto espressione dei principi e dei valori che il legislatore ha voluto affermare in materia" (45).

Invero, e concludendo, i tratti che differenziano la sospensione *ex* art. 23 dal fermo amministrativo di cui all'art. 69 cit. sono tanto significativi da indurre a considerare il primo non tanto come una declinazione in ambito tributario del secondo, quanto come una sua compiuta evoluzione in conformità ai principi dello Stato di diritto.

4. – *… e quella di cui all'art. 28-*ter *del d.p.r. n. 602 del 1973*

Proseguendo la nostra analisi secondo un approccio diacronico, occorre indagare sull'istituto di cui all'art. 28-*ter* del d.p.r. n. 602 del 1973 (46) introdotto in tempi relativamente recenti, nell'ambito di una più ampia riforma dell'attività esattiva finalizzata a ridurre l'evasione da riscossione (47), e modificato sotto più profili dalla novella di cui al d.lgs. 29 luglio 2024, n. 110 (48).

Si tratta, come anticipato, di una misura collocata nella fase della riscossione che, al pari di quella di cui all'art. 23 d.lgs. n. 472 del 1997, consente all'amministrazione di sospendere l'erogazione dei rimborsi d'imposta in funzione di una futura compensazione, ma che, a differenza di

---

(45) Cfr. B. Bellè, *op. cit.*, 1991 ss., spec. 2016.

(46) In dottrina v. S.M. Messina, *La compensazione volontaria*, in S. La Rosa (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 80 ss., secondo il quale questo istituto sarebbe manifestazione di un potere di autotutela attribuito all'Agenzia, da collocare nell'ambito della categoria dell'autotutela consensuale. V. anche S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., 108 ss.; S. La Rosa, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 21; G. Girelli, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 34 ss.; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 208 ss.; M.G. Ortoleva, *Commento all'art. 28* ter *del D.P.R. n. 602/73*, in *Commentario breve alle leggi del Processo tributario*, Milano, 2023, 1112 ss.; G. Ingrao, *Razionalizzazione della compensazione volontaria*, in *Fisco*, 2024, 1513 ss.

(47) V. art. 2, 13° comma, del d.l. n. 262 del 2006, convertito con modifiche nella l. n. 286 del 2006.

(48) V. art. 16 del d.lgs. 29 luglio 2024, n. 110, entrato in vigore l'8 agosto 2024, la cui applicazione è subordinata all'adozione del regolamento di attuazione previsto dal 6° comma dell'art. 28-*ter* (nuova formulazione). In specie, ai sensi del 5° comma del citato art. 16, le modifiche all'art. 28-*ter* e all'art. 20-*bis* del d.lgs. n. 46 del 1999 troveranno applicazione a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del suddetto regolamento. Le "dichiarate" finalità dell'intervento legislativo sono quella di "semplificare le procedure amministrative e gli adempimenti connessi all'erogazione dei rimborsi, in presenza di debiti a carico dei beneficiari" e – si ritiene – soprattutto quella di "potenziare l'efficienza e l'efficacia dell'attività di recupero coattivo dell'agente della riscossione". Cfr. Analisi di impatto della regolamentazione – Allegata allo Schema di decreto legislativo, recante "Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione", 29 aprile 2024, Atto del Governo n. 152, d'ora in avanti Schema di decreto legislativo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quest'ultima, per un verso, rimette al contribuente la decisione se compensare o no, per l'altro, trova applicazione qualora il beneficiario risulti iscritto a ruolo o, nel prossimo futuro (49), qualora egli sia inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento o da avvisi di accertamento immediatamente esecutivi.

Inizialmente la peculiarità dell'istituto sembrava essere quella di potere operare ancora prima dell'eventuale inadempimento e finanche della notifica della cartella di pagamento; sicché si è sostenuto che la "funzione" dell'istituto fosse originariamente anche quella di anticipare la tutela ad uno stadio nel quale il credito erariale non era ancora esigibile (50).

Invero, nella formulazione *ante* novella, la disposizione in esame imponeva all'Agenzia delle entrate di verificare, prima di provvedere al rimborso d'imposta di qualsivoglia importo, se il beneficiario risultasse iscritto a ruolo e, in caso di esito positivo, di sospendere il pagamento e segnalare tale circostanza all'Agente della riscossione, affinché quest'ultimo invitasse il contribuente ad estinguere il suo debito con le somme chieste a rimborso (51).

Con l'introduzione dell'avviso di accertamento immediatamente esecutivo tale tratto subisce però un *vulnus*.

Per le pretese recate dai cc.dd. atti impoesattivi l'operatività dell'istituto è, di fatto, subordinata all'affidamento delle somme all'Agente della riscossione e, dunque, all'inadempimento del contribuente. Da un canto, infatti, è l'agente il soggetto che, secondo le indicazioni contenute nei provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate 29 luglio 2008 e 24 febbraio 2012 (ove sono stabilite le modalità di attuazione dell'istituto in esame), è tenuto ad accertare se il beneficiario del rimborso sia iscritto a ruolo (52), dall'altro è indubbio che, al momento dell'affidamento, il contribuente sia inadempiente.

---

(49) Ai sensi dell'art. 16, 5° comma, del d.lgs. n. 110 del 2024.

(50) Cfr. M.G. Ortoleva, *L'adempimento*, cit., 320.

(51) Sotto tale profilo l'istituto racchiude in sé la fase cautelare e quella satisfattiva rimessa, almeno in un primo momento, alla spontanea adesione del contribuente.

(52) L'*iter* procedimentale è definito nei suddetti provvedimenti del direttore in modo parzialmente diverso da quanto sembra evincersi dalla fonte primaria. In specie, è stabilito che l'agenzia delle entrate, prima di effettuare i rimborsi, è tenuta a trasmettere l'elenco dei beneficiari all'Agente della riscossione, il quale appura, per ogni beneficiario, la presenza di ruoli di importo complessivo superiore a millecinquecento euro, dovuti e non saldati, formati sia dall'agenzia delle entrate che dagli enti convenzionati. Qualora tale verifica abbia esito positivo, l'Agente della riscossione, dopo avere accertato "anche la presenza di ruoli dovuti e non pagati formati da altri soggetti" (provvedimento 24 febbraio 2012, punto 1.3), da un canto restituisce all'agenzia delle entrate i nominativi dei debitori, dall'altro per le partite di ruolo notificate sospende le azioni di recupero e notifica a ciascun beneficiario la proposta di compensazione, assegnandogli un termine di 60 giorni per rispondere, decorso

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La novella risolve definitivamente – ma forse non volutamente (53) – questa aporia, prevedendo quale presupposto della sospensione, per le somme riscosse a mezzo ruolo, l'inadempimento "all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento", e non più la mera iscrizione a ruolo.

Per effetto di detta modifica, tuttavia, viene meno quella che, come detto, sembrava essere una tipicità dell'istituto che, sotto tale profilo, si allinea al blocco dei pagamenti di cui all'art. 48-*bis* del d.p.r. n. 602 del 1973 dal quale continua a contraddistinguersi per essere diretto, in prima battuta, alla compensazione (54).

Ulteriore conseguenza della novella è che l'applicazione della misura in esame può ora considerarsi preclusa qualora la riscossione sia sospesa *ex* art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma non anche durante il periodo di sospensione automatica di centottanta giorni prevista dall'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010 nell'ipotesi di impugnazione dell'avviso di accertamento immediatamente esecutivo. In tale arco temporale, infatti, per un verso la condizione d'inadempimento persiste, in quanto oggetto della sospensione è l'esecuzione forzata e non – come nell'ipotesi di sospensione giudiziale –

---

il quale la proposta si intende rifiutata. Nell'ipotesi di adesione (totale o parziale) alla proposta, l'Agente della riscossione, entro il limite dell'importo oggetto di compensazione, rilascia quietanza al contribuente e versa a proprio favore le somme che l'Agenzia delle entrate aveva messo a sua disposizione accreditandole sulla contabilità speciale. Nel caso di mancata adesione l'Agente della riscossione revoca la sospensione delle azioni di recupero mentre le somme versate dall'agenzia delle entrate restano sulla contabilità speciale "ai fini dello svolgimento delle attività di riscossione coattiva" (provv. dir. Ag. entrate 24 febbraio 2012, punto 4.3).

(53) È singolare che il legislatore continui a non menzionare nell'art. 28-*ter* le somme recate dagli avvisi di accertamento immediatamente esecutivi *ex* art. 29 del d.l. n. 78 del 2010, lasciando all'interprete il compito di declinare il sintagma "inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento" sulla scorta dei criteri previsti nello stesso art. 29, criteri dettati però per coordinare le norme allora vigenti e che, se applicati alla lettera, conducono talvolta – come nel caso – a risultati inaccettabili anche dal punto di vista sistematico. Su quest'ultimo punto si rinvia a M.G. Ortoleva, *L'adempimento*, cit., 250 ss. Per completezza si segnala che soltanto nella Relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo si fa riferimento agli atti di cui al citato art. 29 e, in specie, si afferma che con la modifica dell'art. 28-*ter* si intende far sì che la verifica sul beneficiario del rimborso sia "effettuata non sull'esistenza di debiti iscritti a ruolo (rientrando in tale previsione anche posizioni non ancora notificate), bensì sull'esistenza di inadempimenti rispetto all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento (o di uno o più carichi affidati all'Agente)".

(54) In dottrina ritiene che le modifiche apportate siano "da valutare positivamente, in quanto, allo stesso tempo, perseguono la finalità di rendere più proporzionato e più efficace l'istituto" G. Ingrao, *op. ult. cit.*, 1516.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"l'esecuzione dell'atto impugnato" (55), per l'altro possono essere esperite le azioni cautelari, tra le quali pare possa annoverarsi quella in esame.

Le novità non si arrestano al presupposto ma investono anche altri profili essenziali della disciplina.

Il legislatore delegato interviene, in specie, sia sul perimetro applicativo dell'istituto, ridisegnandolo e risolvendo – sebbene con una non apprezzabile tecnica legislativa (56) – talune incertezze sorte negli anni, sia sul piano procedurale, rafforzando la funzione satisfattiva della misura e, in ultima analisi, l'attività di recupero coattivo dell'Agente della riscossione.

Quanto all'ambito di operatività, si ricorda che su di esso avevano già inciso le modifiche apportate con il d.l. n. 78 del 2010 alla disciplina della compensazione orizzontale (57). In specie, mentre nella formulazione originaria in presenza di un debito a ruolo di qualsivoglia importo il rimborso era sospeso e l'Agente della riscossione formulava la relativa proposta di compensazione, dal 2011 la misura in esame presuppone che l'ammontare complessivo delle somme iscritte a ruolo o affidate all'Agente della riscossione e non pagate sia di importo superiore a millecinquecento euro.

La novella agisce ora sul versante della posizione creditoria del contribuente e, al duplice fine di evitare "il rischio di incorrere in azioni esecutive incapienti" (58) e di "incrementare l'efficienza dei sistemi di riscossione", da un canto introduce una soglia all'ammontare del rimborso (di ammontare pari a cinquecento euro comprensivi di interessi) al di sotto della quale l'istituto non si applica, dall'altro estende la misura anche ai rimborsi delle imposte indirette (59).

---

(55) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. cit.*, 321 ss. V. anche provvedimento del Direttore Ag. entrate 29 luglio 2008.

(56) Basti pensare che, in dispregio dei più elementari principi di redazione dei testi normativi, l'estensione dell'istituto ai rimborsi delle imposte indirette, prevista dall'art. 16 del citato d.lgs. n. 110, non è stata inserita nell'art. 28-*ter*, costringendo così l'interprete a un incessante opera di coordinamento.

(57) V. art. 31 del d.l. n. 78 del 2010.

(58) Sulla *ratio* di tale limite nella Relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo si precisa che la sua introduzione "consentirà di evitare, in caso di mancata accettazione della proposta di compensazione, l'avvio della procedura di recupero coattivo in presenza di importi di modesta entità, a fronte di debiti spesso di ammontare di gran lunga superiore alle somme oggetto di rimborso".

(59) Cfr. art. 16, 4° comma, d.lgs. n. 110 del 2024. Sul punto v. anche Relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo, ove si legge che la limitazione del meccanismo di compensazione all'erogazione soltanto dei rimborsi delle imposte sui redditi "non appare sorretta da valide motivazioni" e che "tale estensione è del tutto coerente con l'impianto della legge delega – che dispone, alla lett. *e*) dell'art. 18, comma 1, della l. n. 212 del 2000, il potenziamento dell'"attività di riscossione coattiva dell'Agente della riscossione" e, alle successive lett. *h*) e *i*), rispettivamente, la semplificazione e l'accelerazione delle procedure

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sempre in tema di campo di applicazione la riforma pone, inoltre, fine sia alla *querelle* in merito ai debiti estinguibili mediante compensazione volontaria *ex* art. 28-*ter* (e il cui inadempimento, in linea di principio, può determinare la sospensione dei rimborsi) sia ai dubbi circa i soggetti destinatari della misura.

Quanto al primo aspetto, l'art. 16, 2° comma, del citato d.lgs. n. 110 modifica l'art. 20-*bis* del d.lgs. n. 46 del 1999 (60), rubricato "Ambito di applicazione dell'articolo 28 *ter*", prevedendo la possibilità di effettuare mediante compensazione volontaria il pagamento di tutte le entrate iscritte a ruolo dall'agenzia delle entrate "nonché dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono dell'Agenzia delle entrate-riscossione" (61). La nuova for-

---

relative ai rimborsi e la revisione della "disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione".

(60) Si ricorda che tale disposizione è stata introdotta con il 14° comma dello stesso art. 2 del d.l. n. 262 del 2006.

(61) Tale sintagma sostituisce il secondo periodo del 1° comma dell'art. 20-*bis* ove si disponeva che "Tuttavia, l'Agente della riscossione, una volta ricevuta la segnalazione di cui al comma 1 dello stesso articolo 28 *ter*, formula la proposta di compensazione con riferimento a tutte le somme iscritte a ruolo a carico del soggetto indicato in tale segnalazione". È stato inoltre abrogato (v. art. 16, 2° comma, lett. *c*), il 2° comma ai sensi del quale "Le altre Agenzie fiscali e gli enti previdenziali possono stipulare una convenzione con l'Agenzia delle entrate per disciplinare la trasmissione, da parte di quest'ultima, della segnalazione di cui al citato articolo 28-*ter*, comma 1, anche nel caso in cui il beneficiario di un credito d'imposta sia iscritto a ruolo da uno dei predetti enti creditori. … *omissis* …". La formulazione e dell'ultimo alinea del 1° comma e della previsione di cui al 2° comma è stata all'origine dei dubbi sull'ambito di operatività della misura in esame. In specie, non era chiaro se fosse possibile estinguere per compensazione volontaria *ex* art. 28-*ter* anche i debiti non erariali. Se per un verso il tenore letterale dell'art. 28-*ter* deponeva nel senso della sua applicabilità soltanto nelle ipotesi di reciprocità delle posizioni debitorie e creditorie tra il soggetto beneficiario del rimborso e l'agenzia delle entrate, a diverse conclusioni si giungeva alla luce del citato art. 20-*bis*. Sul punto si è già sostenuto che nel novero dei debiti iscritti a ruolo estinguibili rientrassero, in linea di principio, "*tutte* le somme iscritte a ruolo a carico del soggetto" inadempiente (art. 20-*bis*, 1° comma, secondo periodo) e, dunque, anche i ruoli formati da enti diversi dall'agenzia delle entrate (ad esempio, quelli per tributi locali; in tal senso v. Cass. civ., n. 24638 del 2017). Cfr. M.G. Ortoleva, *Commento all'art. 28 ter del D.P.R. n. 602/73*, cit., 1113, ove si afferma che la previsione di cui al 2° comma dello stesso art. 20-*bis* della possibilità per le altre agenzie fiscali e per gli enti previdenziali di stipulare una convenzione con l'agenzia delle entrate sembra incidere sull'individuazione non dei debiti estinguibili, ma di quelli che possono essere oggetto dell'iniziale segnalazione (per i quali cioè, prima del pagamento, deve essere *necessariamente* esperita la verifica) e che, in quanto tali, sono potenzialmente idonei a sospendere il rimborso. Diversa pare essere l'interpretazione avanzata dalla migliore dottrina, la quale – muovendo dall'idea che per l'art. 28-*ter* esista un'esplicita delimitazione del campo applicativo che coinvolge enti impositori predeterminati, tra i quali non compaiono gli enti locali – considera dubbia l'applicabilità dell'istituto nell'ipotesi di somme iscritte a ruolo a titolo di tarsu. Così M. Basilavecchia, *Quando è ammissibile il ricorso a seguito di una proposta di compensazione volontaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 373 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mulazione dell'art. 20-*bis* conferma, in definitiva, che, a delimitare il perimetro dell'istituto non è la natura del debito (per imposte erariali o non) ma lo strumento della riscossione a mezzo ruolo (62) e che l'inadempimento di debiti non erariali, la cui riscossione è affidata all'agenzia delle entrate-riscossione, legittima la sospensione *ex* art. 28-*ter* di qualsivoglia rimborso erogato dall'agenzia delle entrate.

Quanto al secondo profilo, *ante* novella in dottrina si ipotizzava che i destinatari fossero soltanto gli intestatari di conto fiscale (63). Questa tesi muoveva dalla lettera dell'art. 28-*ter* (vecchia formulazione) nella parte in cui dispone (va) che l'Agenzia mette a disposizione le somme da rimborsare sulla "contabilità di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto del Direttore generale del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze in data 1ş febbraio 1999", *id est* su quella speciale "fondi di bilancio" istituita per l'effettuazione dei rimborsi da conto fiscale e gestita dalla struttura di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 241 del 1997. Tale lettura del dato normativo, in realtà, già non convinceva, in quanto si sosteneva che il rinvio al citato art. 2 fosse funzionale soltanto a individuare i fondi sui quali imputare le somme per i rimborsi e che da esso non avrebbero potuto trarsi indicazioni univoche sui soggetti destinatari di tale disposizione. In particolare, si affermava che l'*incipit* della norma, individuando quale presupposto della verifica la "erogazione di un rimborso d'imposta", deponeva nel senso che l'identità del beneficiario del rimborso, di regola, non incide (va) sull'ambito di applicazione dell'istituto (64).

La riforma, come anticipato, dirime tale questione eliminando il riferimento al citato art. 2. Al comma primo si prevede, in specie, che le somme da rimborsare oggetto di sospensione siano accreditate, non più sulla contabilità "fondi di bilancio", ma "sulle contabilità speciali di cui all'articolo 3, comma 2, del decreto del ministero dell'economia e delle finanze 10 febbraio 2011", *id est* su quelle intestate agli agenti della riscossione e istituite per la ripartizione delle somme riscosse in caso di

---

(62) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. loc. ult. cit.*

(63) Cfr. S.M. Messina, *La compensazione volontaria*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., 84. Dello stesso avviso sembra essere A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 208, nota 83, secondo il quale di detta compensazione sarebbe auspicabile (e forse anche possibile) un'applicazione più ampia.

(64) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. cit.*, 321 ss., ove si aggiunge che questa lettura pare trovare conferma nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 24 febbraio 2012, ove al punto 1.2 sono specificamente individuati i beneficiari non soggetti al controllo. L'elencazione delle fattispecie di esclusione sembra, invero, autorizzare a ritenere che, al di là di esse, il controllo e, quindi, l'istituto dell'art. 28-*ter* si applichino a qualsiasi altro soggetto destinatario di rimborso.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

pagamento dei debiti iscritti a ruolo mediante compensazione *ex* art. 31 del d.l. n. 78 del 2010. Pare, pertanto, indubbio che destinatari della misura siano tutti i soggetti che vantano crediti da rimborso (di ammontare superiore a 500 euro) e che siano al contempo inadempienti all'obbligo di pagamento derivante dalla notifica di cartelle di pagamento o da carichi affidati all'Agente della riscossione.

Sul piano procedurale, infine, il legislatore delegato colma, anche se in modo non del tutto condivisibile (65), la lacuna circa l'epilogo della procedura nell'ipotesi di mancata adesione del contribuente alla proposta di compensazione.

Al riguardo nella previgente formulazione la norma nulla disponeva sulla sorte del rimborso, limitandosi a prevedere il riavvio dell'azione di recupero dei debiti scaduti. La dottrina maggioritaria riteneva, in ogni caso, poco plausibile la restituzione delle somme "bloccate" (66), stante la possibilità per l'agenzia di adottare – a seconda della natura del debito – o il provvedimento di fermo amministrativo generale (67) o, ricorrendone i presupposti, il blocco dei pagamenti *ex* art. 48-*bis* (68); talché si sosteneva la strumentalità della misura alla definitiva acquisizione delle somme il cui pagamento è arrestato (69).

Tale ricostruzione trova conferma nel novellato art. 28-*ter*, ove al 4° comma si prevede espressamente che, in caso di rifiuto della proposta di compensazione o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, "le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'Agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva" (70) e, segnatamente, del pignoramento delle somme già accreditate nella contabilità speciale dell'Agente della riscossione.

Con il risultato che si rafforza, come anticipato, la funzione satisfattiva della misura, la quale finisce per connotarsi come strettamente prodromica anche all'esecuzione forzata al pari del blocco dei pagamenti *ex* art. 48-*bis*, del quale occorre ora occuparsi.

---

(65) Sul punto v. *infra* par. 6.
(66) In tal senso v. anche provvedimento del Direttore 24 febbraio 2012, punto 4.3.
(67) Cfr. M. Basilavecchia, *op. cit.*, 3396; G. Girelli, *op. cit.*, 32.
(68) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. loc. ult. cit.*
(69) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. loc. ult. cit.*
(70) Cfr. art. 28-*ter*, 4° comma, secondo alinea, cit.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. – *Il blocco dei pagamenti della pubblica amministrazione*

L'istituto di cui all'art. 48-*bis* del d.p.r. n. 602 del 1973, coevo a quello dell'art. 28-*ter* e introdotto con lo stesso d.l. n. 262 del 2006 (art. 2, 9° comma), prevede una forma di sospensione dei pagamenti che si connota per avere come destinatari i creditori/debitori di enti appartenenti alla p.a. e per essere fisiologicamente finalizzata a rendere certo e celere il soddisfacimento del credito iscritto a ruolo e scaduto.

La disposizione di cui all'art. 48-*bis* – pur essendo relativamente recente – è stata oggetto di diversi interventi normativi di rimaneggiamento, l'ultimo dei quali effettuato con l'art. 1, 986° comma, della l. n. 205 del 2017 con il quale è stato ampliato in misura significativa l'ambito applicativo della disposizione (71). Segnatamente, a seguito di tali modifiche la disposizione, nella formulazione vigente a decorrere dal 1° marzo 2018, stabilisce che le amministrazioni pubbliche (di cui all'art. 1, 2° comma, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165) (72) e le società a prevalente partecipazione pubblica – "prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro" – provvedano ad accertare che il beneficiario sia "inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo"; e che, qualora l'esito di detta verifica sia positivo, esse sospendano il pagamento e segnalino "la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo" (73). Le modalità di applicazione dell'istituto sono stabilite, limitatamente alle amministrazioni pubbliche e alle società a totale partecipazione pubblica (74), dal d.m. n. 40

---

(71) In particolare, con quest'ultimo intervento, a decorrere dal 1° marzo 2018, innanzitutto, è stata ridotta da diecimila a cinquemila la soglia al di sopra della quale le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di procedere ad un pagamento, devono procedere alla verifica prevista dalla norma in esame e, poi, in ragione del naturale "incremento degli adempimenti a carico sia dei soggetti pubblici, in termini di numero di operazioni di pagamento per le quali procedere alla predetta verifica, sia dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, con riguardo al volume di pignoramenti da effettuare" che deriverà da detta previsione (cfr. Disegno di legge, A.S. n. 2960, cit.), è stata estesa a sessanta giorni (in luogo dei trenta originariamente stabiliti) la durata del periodo di sospensione.

(72) Si tratta di soggetti ricompresi nell'ambito della pubblica amministrazione che concorrono, in base al sistema europeo dei conti, alla formazione del conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche e che, ai sensi dell'art. 9, comma 3-*bis*, d.l. n. 185 del 2008, sono tenute, ove ne ricorrano i presupposti, a certificare i crediti commerciali certi liquidi ed esigibili.

(73) Cfr. art. 48-*bis*, 1° comma, del d.p.r. n. 602 del 1973.

(74) Non è stato ancora emanato il regolamento del Ministro dell'economia e delle

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

del 2008 (75) il quale, specificando quanto previsto dalla fonte primaria, ha configurato la misura come esclusivamente strumentale al pignoramento speciale *ex* art. 72-*bis* del d.p.r. n. 602 del 1973.

L'individuazione sia delle condizioni che determinano il sorgere dell'obbligo per l'amministrazione debitrice di avviare la verifica *ex* art. 48-*bis* cit. sia delle somme il cui pagamento può essere sospeso sia del presupposto per l'adozione della misura (soprattutto qualora l'inadempimento si riferisca a debiti tributari scaturenti da accertamenti immediatamente esecutivi) risulta tutt'altro che piana.

Quanto alle prime due questioni, tra loro strettamente correlate (76), la dottrina maggioritaria, muovendo dal dato testuale, ritiene che, fatte salve le esclusioni espressamente previste dalla norma, la verifica debba eseguirsi per ogni tipologia di pagamento sia esso di carattere autoritativo-pubblicistico (ad es. un'indennità di espropriazione) piuttosto che reso nell'esercizio di un'attività di diritto privato o, ancora, effettuato in esecuzione di provvedimenti giurisdizionali (77). Invero, il legislatore, laddove ha anteposto alla parola "pagamenti" il sintagma "a qualunque titolo", ha messo

---

finanze (cui rinvia il d.m. n. 40 del 2008) che avrebbe dovuto stabilire le modalità di attuazione della disciplina in esame da parte delle società a prevalente partecipazione pubblica. Ne consegue che per i pagamenti effettuati da queste ultime l'istituto in esame non trova applicazione. Secondo la prassi dell'amministrazione non sarebbero inoltre tenute all'effettuazione della verifica *ex* art. 48-*bis* anche le fondazioni e le associazioni costituite da soggetti pubblici presenti nell'elenco ISTAT. In tal senso v. RGS, circ. n. 13 del 2018.

(75) Nelle more dell'emanazione del regolamento di attuazione la disposizione è stata considerata dalla giurisprudenza immediatamente operativa. Cfr. Corte conti, sez. reg. Basilicata, n. 2007 del 2010; Corte conti, sez. reg. Sardegna, n. 11 del 2007.

(76) È invero evidente che l'obbligo di verifica dovrebbe, in linea di principio, sorgere soltanto prima di liquidare quelle somme il cui pagamento può essere sospeso; sicché, per identificare le ipotesi in cui è necessario accertare che il debitore della p.a. non sia inadempiente, occorre preliminarmente determinare i crediti che possono essere oggetto di "blocco".

(77) Cfr. M. Basilavecchia, *Percorso a ostacoli per la compensazione*, in *Corr. trib.*, 2010, 2659 ss., spec. 2660; M.G. Ortoleva, *L'adempimento del debito iscritto a ruolo*, cit., 207. Anche per il blocco si è posta la questione se i pagamenti da effettuare in esecuzione di provvedimenti giurisdizionali possano essere bloccati. In giurisprudenza si ravvisano posizioni contrastanti. In specie, secondo la giurisprudenza di legittimità l'istituto del blocco non sarebbe idoneo a paralizzare la forza esecutiva di una sentenza passata in giudicato e, *a fortiori*, a precludere la proposizione del giudizio di ottemperanza. Cfr. Cass. civ., sez. trib., 4 maggio 2016, n. 8846. In termini v. Comm. trib. reg. Lombardia-Milano, 9 ottobre 2017, n. 405; Comm. trib. reg. Lombardia-Milano, n. 2850 del 2017. Secondo il Giudice amministrativo, invece, l'inerenza del potere-dovere dell'amministrazione *ex* art. 48-*bis* di non procedere al pagamento "a qualsiasi titolo" limita l'obbligo di conformazione all'ordine del giudice che, a sua volta, rappresenta titolo del giudizio di ottemperanza. Così T.a.r. Umbria, n. 23 del 2014. Tale orientamento negli anni sembra essersi consolidato. Cfr. Cons. Stato, 25 marzo 2024, n. 724; Cons. Stato, n. 1366 del 2023; Cons. Stato, n. 3271 del 2024;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'accento sulla totalità di essi (78). Al fine di escludere l'obbligo di effettuare detto controllo dovrebbe, pertanto, di regola, essere irrilevante la fonte del debito il quale, quindi, potrebbe avere anche natura "tributaria" (79); con la conseguenza che l'istituto in esame si sovrapporrebbe, almeno in parte, alla sospensione di cui all'art. 28-*ter*. Sul punto occorre però segnalare che l'amministrazione, sebbene al diverso fine di escludere dall'ambito di operatività dell'istituto i pagamenti disposti a favore di soggetti appartenenti alla pubblica amministrazione, sostiene che la nozione di pagamento vada individuata in ragione della "fonte" del relativo obbligo e vada riferita "elettivamente all'adempimento di un obbligo contrattuale" e comunque "di natura privatistica" (80).

In realtà la *ratio* dell'istituto (di rendere celere e certo tramite l'esecuzione esattoriale l'incasso delle somme iscritte in ruoli scaduti) e il dato testuale autorizzano a ritenere estranei al perimetro di applicazione dell'istituto soltanto quei pagamenti che hanno ad oggetto somme sulle quali non può esercitarsi l'azione di recupero coattivo ad opera dell'Agente della riscossione (81) o più correttamente, stante l'art. 3 del d.m. n. 40 del 2008, soltanto quelle non passibili di pignoramento *ex* art. 72-*bis* del d.p.r. n. 602 del 1973, quali i crediti pensionistici (82) e gli aiuti comunitari (83).

Anche l'individuazione dei criteri in base ai quali stabilire se il pagamento superi la soglia di cinquemila euro non è scevra da incertezze a causa, per un verso, della consuetudine di alcune amministrazioni di pagare in un'unica soluzione (o meglio con l'emissione di un solo mandato di pagamento) più fatture emesse dal medesimo fornitore e relative a diversi contratti, per l'altro, dell'opposto fenomeno degli artificiosi frazionamenti dei pagamenti richiesti dai creditori dei soggetti pubblici al fine di eludere l'obbligo di verifica (84). In mancanza di indicazioni nel regolamento si

---

Id., n. 256 del 2023. Dello stesso avviso è l'amministrazione. Cfr. Rag. Gen. Stato, circ. n. 27 del 2011 e n. 13 del 2018.

(78) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 205 ss.

(79) C*ontra* B. Denora, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro e A. Carinci, 8, *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, 2011, 243 ss., spec. 254.

(80) Cfr. Rag. Gen. Stato, circ. 29 luglio 2008, n. 22; Id., 8 ottobre 2009, n. 29.

(81) Così Cons. Stato, sez. consultiva, parere n. 2834 del 2007.

(82) Cfr. C. Glendi, *La "nuova" espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, 263 ss., spec. 265.

(83) Cfr. art. 3, comma 5-*duodecies*, l. n. 231 del 2005. Sul punto v. Cons. Stato, n. 1366 del 2023, il quale ha dichiarato l'impignorabilità e per l'effetto la non applicabilità dell'art. 48-*bis* anche agli interessi legali maturati sulle somme dovute a tale titolo.

(84) Un ulteriore profilo di criticità concerne la composizione dell'importo. Secondo la prassi, qualora l'obbligazione di pagamento nasca da fonte contrattuale e l'importo sia

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ritiene che, per i pagamenti aventi fonte contrattuale, occorra avere riguardo alle pattuizioni e scadenze ivi stabilite (85).

Come anticipato, è nella condizione dell'inadempimento del contribuente che risiede la peculiarità della misura in esame e, conseguentemente, la maggiore differenza sul piano dei presupposti rispetto sia al fermo amministrativo generale *ex* art. 69, sia alla sospensione *ex* art. 23 cit. sia, *ante* riforma, a quella *ex* art. 28-*ter*.

La nozione di inadempimento rilevante ai fini dell'adozione del blocco non è, però, come anticipato, affatto pacifica e diverse sono le questioni che si pongono.

Innanzitutto, è controversa l'applicazione dell'istituto ad entrate non erariali. Taluna dottrina la esclude, ritenendo che la *ratio* dell'istituto sia quella di tutelare soltanto i crediti di natura tributaria (86). Detta restrizione del perimetro della misura, per quanto auspicabile, non sembra suffragata dal tenore letterale della disposizione che, laddove fa riferimento all'obbligo di versamento derivante dalla notifica della cartella di pagamento, pare individuare nel sistema di riscossione a mezzo ruolo (e non nella natura del debito) il criterio per stabilire l'ampiezza dell'ambito di operatività dell'istituto, il quale peraltro sembra introdotto al fine di rendere più pronto e sicuro l'incasso tramite l'esecuzione esattoriale di ogni somma iscritta in ruoli scaduti (87). Si ritiene, pertanto, che l'inadempienza del beneficiario rilevante ai fini dell'adozione della sospensione sia quella relativa a tutte le entrate, erariali e non, riscosse a mezzo del ruolo (88), sia esso a titolo definitivo o provvisorio.

In secondo luogo, nel caso di omesso versamento di somme recate da avvisi di accertamento e da avvisi di addebito INPS immediatamente esecutivi, può sorgere il dubbio se l'inadempimento si perfezioni decorso il

---

soggetto a ritenuta, il limite dovrebbe essere individuato al netto delle ritenute previdenziali, assistenziali ed erariali essendo le relative somme trattenute in adempimento di disposizioni legislative. Cfr. Rag. Gen. Stato, circ. n. 22 del 2008.

(85) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 218 ss. Questa lettura sembra, peraltro, conforme all'orientamento della magistratura contabile che ravvisa la responsabilità amministrativo-contabile del dirigente che procede al pagamento frazionato dell'obbligazione in carenza di circostanze idonee a giustificarlo sulla scorta del contratto. Cfr. Corte conti Campania, sez. giur., n. 1321 del 2013; Corte conti Abruzzo, sez. giur., n. 49 del 2016; Corte conti Calabria, sez. giur., n. 66 del 2016. Di diverso avviso pare essere M. Basilavecchia, *op. cit.*, 2663, secondo il quale, ai fini dell'individuazione del limite, rileverebbe l'importo complessivo del pagamento, a prescindere dall'eventuale pluralità dei titoli.

(86) Cfr. G. Ingrao, *op.cit.*, 223-224.

(87) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 223.

(88) In tal senso anche B. Denora, *Il blocco dei pagamenti delle Amministrazioni Pubbliche*, cit., 264.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

termine per il pagamento (o, meglio, per la proposizione del ricorso) (89) oppure all'atto dell'affidamento in carico delle somme all'Agente della riscossione. La dottrina è unanime nel ritenere che l'inadempimento rilevante sia quello che persiste fino all'affidamento in carico delle somme all'Agente della riscossione e che sia questo il momento a decorrere dal quale il contribuente può subire la sospensione dei pagamenti della p.a. (90). In caso di impugnazione dell'avviso di accertamento immediatamente esecutivo si ritiene, inoltre, che il blocco dei pagamenti possa essere adottato anche durante il periodo di sospensione automatica, sebbene la strumentalità del blocco al pignoramento speciale mal si coniughi con il divieto di avvio dell'esecuzione forzata prevista dall'art. 29, 1° comma, lett. *b)* (91). Invero, qualora i sessanta giorni di durata del blocco dei pagamenti scadano all'interno del termine dei centottanta di sospensione dell'esecuzione forzata, l'Agente della riscossione non può procedere con il pignoramento presso terzi e l'amministrazione pubblica ai sensi dell'art. 3 del d.m. n. 40 del 2008 dovrebbe procedere al pagamento. A riguardo è stato sostenuto che, in tale ipotesi, il blocco perduri automaticamente fino allo scadere del termine di sospensione dell'esecuzione forzata (92). A rigore, ostano a una simile lettura sia il principio di tipicità degli atti amministrativi sia, assumendo la natura cautelare della misura, quello di proporzionalità (93).

Quanto al profilo procedurale, nell'ipotesi del blocco *ex* art. 48-*bis*, a differenza di quanto previsto per il fermo amministrativo generale, il soggetto onerato di verificare se il beneficiario sia inadempiente è l'amministrazione debitrice. Il regolamento prevede in specie che questa inoltri apposita istanza all'Agente della riscossione, il quale è tenuto a darvi riscontro entro cinque giorni (art. 2, 2° comma). Qualora entro detto termine l'Agente della riscossione comunichi l'esistenza di un inadempimento, il soggetto pubblico non procede al pagamento "per i sessanta giorni successivi a quello della comunicazione" (art. 3, 4° comma) decorsi

---

(89) Tale sarebbe l'esito della meccanica sostituzione del termine "cartelle di pagamento" con quello di "avviso di accertamento immediatamente esecutivo" come previsto dall'art. 29, 1° comma, lett. *g*), e dell'art. 30, 14° comma, d.l. n. 78 del 2010.

(90) In tal senso v. G. Marini, *Blocco dei crediti, ordine di pagamento al fisco ed effettività della tutela giurisdizionale*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi – V. Uckmar, Padova, 2011, 531 ss., spec. 540. In termini v. anche G. Ingrao, *op. cit.*, 221; M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 228.

(91) Sugli argomenti a sostegno di tale affermazione v. M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 228 ss.

(92) Così L. Antonini – M. Bagnoli, *Effetti della sospensione automatica dell'esecutività di atti "impoesattivi" e blocco dei pagamenti delle P.A.*, in *Corr. trib.*, 2011, 4000 ss.

(93) Cfr. M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 228-230.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

i quali l'agente può procedere con la notifica dell'ordine di versamento di cui all'art. 7-*bis* d.p.r. n. 602 del 1973. Né la fonte primaria né il regolamento prevedono, però, l'obbligo di comunicare l'avvenuta sospensione al destinatario. Con il risultato che quest'ultimo viene a conoscenza della sospensione del pagamento soltanto all'atto del successivo pignoramento speciale del proprio credito e non ha alcuna contezza dell'avvio del procedimento che può condurre al pignoramento (94).

La celerità del risultato prevale così sui diritti dei destinatari, rendendo tale istituto non solo più incisivo del fermo *ex* art. 69, ma anche di dubbia compatibilità con i principi e le regole di civiltà giuridica ed "equilibrata composizione di interessi" elaborati negli altri rami del diritto (95).

6. – *Osservazioni preliminari sul rapporto tra gli istituti*

In ragione dell'analisi sin qui svolta è possibile trarre alcune considerazioni sul rapporto tra le diverse fattispecie di sospensione/fermo dei rimborsi/pagamenti previste in ambito tributario.

È indubbio che detti istituti presentino caratteri comuni: sono provvedimenti "autoritativi", provvisori e di natura "eccezionale"; sono "fenomeni pubblicistici" (96) che incidono direttamente sulla fase finale del procedimento di liquidazione dei rimborsi o della spesa e che sono atti a paralizzare l'obbligo di pagamento di somme dovute dalle amministrazioni a titolo di rimborso o ad altro titolo. In essi, inoltre, la posizione creditoria del destinatario del fermo/blocco, in disparte che abbia fonte contrattuale piuttosto che natura pubblicistica, risulta connotata in tutti i casi dai caratteri della liquidità ed esigibilità.

Nonostante le suddette similitudini, sussistono differenze significative sul piano delle guarentigie e, dunque, dell'effettività della tutela del destinatario. Una per tutte: soltanto per la sospensione *ex* art. 23 cit. è disposta la notifica del provvedimento di fermo di cui, peraltro, sono espressamente previsti sia l'impugnabilità sia il potere del giudice tributario di sospenderlo.

---

(94) Cfr. M.G. Ortoleva, *L'adempimento del debito iscritto a ruolo*, cit., 205 ss.; Id., *Commento all'art. 48 bis del D.P.R. n. 602/73*, in *Commentario breve alle leggi del Processo tributario*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, Milano, 2023, 1178 ss.

(95) L'espressione è di A. Fedele, voce *Diritto tributario (principi)*, Annali II, in *Enc. dir.*, Roma, 447 ss., spec. 468.

(96) L'espressione è usata da B.G. Mattarella, *op. cit.*, 1062, con riferimento al fermo amministrativo generale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

A prima vista dette difformità potrebbero sembrare correlate ai (e, dunque, giustificate dai) caratteri della posizione creditoria dell'a.f. o, più genericamente, della p.a. o dal fatto che soltanto in alcune fattispecie l'avvio del procedimento è rimesso alla scelta dell'amministrazione debitrice. Si potrebbe, cioè, sostenere che le garanzie cambino in ragione del diverso grado di stabilità della pretesa e dell'eventuale livello di "automatismo" che connota l'esercizio del potere.

Entrambe le argomentazioni non sembrano, però, convincenti.

La prima pare viziata dall'idea di disvalore latamente attribuito all'inadempimento: inadempiente o no, al destinatario va garantita una tutela effettiva. Altrimenti detto la circostanza che talune misure (il blocco *ex* art. 48-*bis* e, nel prossimo futuro, anche la sospensione *ex* art. 28-*ter*) operino a fronte di un debito iscritto a ruolo e scaduto non pare *ex se* sufficiente a giustificare un trattamento del destinatario differente e che può concretarsi in una lesione dei suoi diritti. L'inadempimento di un debito iscritto a ruolo è presupposto per l'avvio dell'esecuzione forzata ma, si ribadisce, non implica una minore esigenza di tutela.

La seconda pare, invece, fondata sull'errato assunto che ogniqualvolta vi sia un "automatismo" le esigenze di tutela siano "attenuate" (97).

Occorre pertanto ricercare altrove, ammesso che esista, una giustificazione. In tale prospettiva diviene imprescindibile verificare se, in ragione delle suddette similitudini, le misure abbiano la stessa natura.

Le affinità sotto il profilo funzionale e degli effetti non sembrano, in prima battuta, sufficienti ad asserire che tra il fermo di cui all'art. 69 e le misure tipicamente tributarie sussista un rapporto di *genus* a *species* (98).

Gli istituti – quanto meno *ante* riforma – hanno ambiti di applicazione in astratto tendenzialmente distinti, anche se in concreto con profili di sovrapposizione destinati ad aumentare per effetto innanzitutto del progressivo superamento del ruolo. Alcuni – il fermo *ex* art. 69 cit. e quello *ex* art. 23 cit. – sono finalizzati alla compensazione delle reciproche posizioni creditorie/debitorie; altri – il blocco *ex* art. 48-*bis* cit. – esclusivamente all'esecuzione; altri ancora – la sospensione *ex* art. 28-*ter* cit. – prima alla compensazione e in subordine all'esecuzione.

---

(97) Detta impostazione pare sottesa anche alla previsione di cui all'art. 6-*bis*, 2° comma, dello Statuto dei Diritti del Contribuente, la quale esclude "il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati".

(98) Un rapporto di tale natura, come detto, è ravvisato dalla dottrina tra il fermo amministrativo generale e la sospensione dei rimborsi di cui all'art. 23 cit.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sulla scorta di tali considerazioni non pare, dunque, possa dirsi che gli istituti previsti in ambito tributario siano una mera declinazione del fermo amministrativo generale, del quale avrebbero ridotto il perimetro di applicazione (99). Se da una parte è plausibile che la misura dell'art. 69 cit. abbia, in campo tributario, i caratteri della residualità, essendo applicabile ove non esista altra specifica misura (100), dall'altra tale conclusione sembra smentita, almeno in parte, dalla prassi degli uffici di fare riferimento nello stesso provvedimento a più istituti come se fossero tra loro "intercambiabili".

In forza della comune finalità (101) si tratta semmai di verificare se detti istituti appartengano al medesimo *genus* delle misure cautelari della p.a. al quale è pressoché pacificamente ascritto il fermo (102).

---

(99) A produrre siffatto effetto sembrano piuttosto essere le trasformazioni dell'organizzazione amministrativa (si pensi ai processi di privatizzazione) e il conseguente cambiamento dello statuto giuridico degli enti da esse interessati. In termini v. B.G. Mattarella, *op. cit.*, 1062.

(100) Così C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., 23. In termini v. anche F. Pistolesi, *Necessità di un assetto uniforme*, cit., 2686 ss.; C. Veresano – R. Lupi – D. Stevanato – G. Ingrao, *Sospensione dei rimborsi Iva, "carichi pendenti" compensazione e tutela giurisdizionale*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 548. La possibilità per l'Agenzia delle entrate di avvalersi del provvedimento di sospensione del pagamento è assolutamente pacifica nella giurisprudenza di legittimità. Cfr. da ultimo Cass. n. 1292 del 2022.

(101) Secondo la migliore dottrina l'attenzione al profilo funzionale consente, per un verso, di rifuggire da grossolane assimilazioni e, per altro, di individuare i tratti caratterizzanti delle misure. E. Betti, *Teoria generale delle obbligazioni,* cit., 10 ss.

(102) La dottrina prevalente e la giurisprudenza pressoché unanime riconoscono al fermo *ex* art. 69 cit. natura cautelare. In tal senso v. S. Cassese, *Il fermo amministrativo: un privilegio della pubblica amministrazione*, cit., 331 ss. In termini C.A. Molinari, *Il fermo amministrativo*, cit., 585 ss.; R. Roffi, *Osservazioni sul c.d. "fermo amministrativo"*, cit., 137; F. Garri, voce *Fermo amministrativo*, cit., 5; L. Montel, voce *Fermo amministrativo*, cit., 299 ss. Riconosce del pari natura cautelare all'istituto M. Basilavecchia, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1990, 805; Id., *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, cit., 245 ss., il quale ritiene che si tratti misura cautelare con funzione di garanzia patrimoniale, da assimilare al sequestro conservativo ma, con finalità anticipatorie, della estinzione di reciproche obbligazioni mediante compensazione. In termini v. anche C. Buccico, *Misure cautelari a tutela del credito erariale,* cit., 8; M. Trivellin, *Commento sub art. 23,* cit., 735; M.V. Serranò*, Il c.d. fermo amministrativo* ex *art. 69 R.D. n. 2440 del 1923*, cit., 1237 ss., spec. 1241, secondo la quale la misura avrebbe una funzione cautelare di "garanzia". Secondo G. Ingrao, *op.cit.*, 152-153, la misura avrebbe natura "in parte cautelare ed in parte esecutiva, cioè finalizzato a consentire la futura compensazione fra debiti e crediti dello stesso soggetto". In dottrina escludono, invece, la natura cautelare R. Viggiano, *Il cosiddetto "fermo amministrativo"*, cit., 44, e R. Perfetti, *op. cit.*, 3153. In giurisprudenza nel senso della natura cautelare dell'istituto v. *ex pluribus* Cass. civ., 12 febbraio 2019, n. 4038, ove ulteriori riferimenti ai precedenti della Corte.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7. – I tratti distintivi delle misure cautelari della pubblica amministrazione

Le coordinate fondamentali in materia di provvedimenti cautelari sono principalmente mutuate dall'elaborazione processualcivilistica, la quale avverte che essi rappresentano "una conciliazione tra le due esigenze spesso contrastanti della giustizia, quella della celerità e quella della ponderatezza," e mirano "innanzitutto a far presto, lasciando che il problema del bene e del male, ..., sia risolto successivamente" (103).

Secondo la migliore dottrina, infatti, "quella lotta con il tempo e quell'esigenza di sollecitudine che ... sono aspetti caratteristici della misura cautelare, si possono riscontrare anche nel procedimento amministrativo" (104).

Segnatamente, guardando alle elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza sui provvedimenti amministrativi di natura cautelare (105), è agevole in prima battuta affermare che i caratteri della strumentalità e della provvisorietà connotino anche queste misure. -

---

(103) Così P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, 18. Sul punto v. anche G. Arieta, *I provvedimenti d'urgenza ex art. 700 c.p.c.*, Padova, 1982, 49-50.

(104) Così A. Torrente, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 343 ss., spec. 345, secondo il quale la "sussistenza anche nel campo del procedimento amministrativo del fenomeno in cui si sostanzia la misura cautelare dimostra che essa risponde ad un'esigenza profonda che si fa imperiosamente sentire in tutti i rami dell'ordinamento, quale strumento ineliminabile per il raggiungimento dei fini che l'ordinamento stesso si propone" (352).

(105) Sul tema cfr. F. Saitta, *Il potere cautelare della pubblica amministrazione. Tra principio di tipicità ed esigenze di tempestività dell'azione amministrativa,* Torino, 2003, *passim*; Id., *Cautele amministrative e giurisdizionali*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di A. Guidara, Torino, 2021, 260 ss.; S. Villamena, *Il potere di sospensione amministrativa*, Torino, 2012, 124 ss. e 172 ss.; G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative. Principi e regole*, Napoli, 2020, *passim*; U. Pototschnig, *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, in *Studi in onore di F. Benvenuti*, IV, Modena, 1996, 1455 ss., spec. 1470; S. Fuochi, voce *La sospensione dell'atto amministrativo*, in *Digesto disc. pubbl.*, XIV, Torino, 1999, 365 ss.; Id., *L. 7 agosto 1990, n. 241. Commento all'art. 7*, in *Le nuove leggi civili commentate*, a cura di A. Travi, 1995, 1, 41 ss., spec. 46; S. Vitale, in *Il procedimento amministrativo. Commento alla L. 7 agosto 1990, n. 241*, coordinato da M. De Paolis, Padova, 1996, 58; P. Lazzara, *I poteri cautelari della Pubblica Amministrazione*, in *L'azione amministrativa*, a cura di A. Romano, Torino, 2016, 324 ss. Si occupano della questione anche M. Trimarchi, *La sospensione del provvedimento amministrativo dopo la legge 7 agosto 2015, n. 124*, in *Federalismi*, 2016, 16, 1; M. Collu, *Proporzionalità e ragionevolezza del provvedimento cautelare di sospensione: i problemi di applicazione in risposta alla libertà di espressione*, in *Rivista giuridica sarda*, 2016, 2, 424 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In tale ambito, però, essi assumono connotazioni parzialmente differenti in ragione non solo delle peculiarità dell'agire pubblico (106), ma anche degli interessi tutelati (107). Invero, l'esercizio del potere cautelare (108), per un verso, deve avvenire nel rispetto sia dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità sia di quelli dell'ordinamento comunitario, per l'altro, è diretto alla tutela di quell'interesse pubblico, specifico e concreto, risultante dalla ponderazione e dalla valutazione comparativa di tutti gli interessi (pubblici e privati) coinvolti dall'azione amministrativa (109).

Ciò premesso, è in relazione al carattere della provvisorietà – ora peraltro codificato per i provvedimenti di sospensione nell'art. 21-*quater* della l. n. 241 del 1990 (110) – che si riscontrano le maggiori differenze rispetto alle misure processualciviliste.

Si sostiene, infatti, che i provvedimenti cautelari della p.a., poiché incidono sulla realtà giuridica esterna e sulle situazioni soggettive dei destinatari senza l'osservanza delle norme stabilite in via di regola per l'esercizio dell'attività amministrativa, non solo debbano valere per il tempo necessario allo svolgimento del procedimento principale, ma soprattutto debbano di regola avere una durata ridotta e predeterminata, di modo che non risulti eccessivamente gravoso il sacrificio dei diritti del soggetto e si possa escludere l'intenzione di determinare un assetto di interessi definitivo o *sine die* (111). Con riferimento al tratto della provvisorietà la Corte

---

(106) Così P. Lazzara, *I poteri cautelari della Pubblica Amministrazione*, cit., 324.

(107) In termini A. Torrente, *I provvedimenti cautelari nel procedimento amministrativo*, cit., 353-354, secondo il quale solo alcuni principi propri della misura cautelare e connaturati alla sua essenza sarebbero applicabili anche in tema di procedimento amministrativo e tra questi lo sarebbe la "regola che sicuramente discende dalla natura della misura cautelare … *omissis* … della caducazione della misura stessa, per l'esaurimento della sua funzione, allorché intervenga il provvedimento alla cui attuazione la cautela era preordinata".

(108) Il carattere autonomo e generale del potere cautelare della p.a. è stato e, per certi versi, continua ad essere una questione controversa. Per una ricostruzione puntuale dei diversi orientamenti v. G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative. Principi e regole*, cit., 189 ss.

(109) In termini v. M.R. Spasiano, *I principi di pubblicità, trasparenza e imparzialità*, in *Codice dell'azione amministrativa*, cit., 83 ss., spec. 88-89. In specie secondo l'A. nell'ambito dei procedimenti restrittivi della sfera giuridica del destinatario l'imparzialità viene intesa come "limite al potere discrezionale dell'amministrazione".

(110) La disposizione di cui al citato art. 21-*quater,* al 2° comma, prevede un generale potere di sospensione dell'efficacia o dell'esecuzione del provvedimento "per gravi motivi e per il tempo strettamente necessario". Sono stati così codificati con riferimento alla sospensione del provvedimento, rimedio cautelare per antonomasia, i caratteri dei provvedimenti cautelari definiti dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

(111) Cfr. Cons. Stato, 2 novembre 1998, n. 1569. In termini v. *ex pluribus* T.a.r. Lazio,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

costituzionale ha in più occasioni precisato che una misura cautelare, proprio perché tendente a proteggere un interesse nell'attesa di un successivo accertamento, "in ossequio al criterio di proporzionalità ... riconducibile all'art. 3 della Costituzione" deve per sua natura essere "contenuta nei limiti di durata strettamente indispensabili per la protezione di quell'interesse, e non deve essere tale da gravare eccessivamente sui diritti che essa provvisoriamente comprime" (112). Al riguardo occorre, inoltre, tenere a mente che, in forza del 2° comma dell'art. 7 della l. n. 241 del 1990, le misure cautelari possono essere disposte anche in deroga alle ordinarie regole sulla partecipazione al procedimento ovvero al dovere di comunicazione del suo avvio (113).

Quanto al tratto della strumentalità, essa in tale ambito si manifesta (e, dunque, va appurata) rispetto al fine perseguito con il provvedimento finale. Le misure cautelari mirano, cioè, a impedire che la durata del procedimento "principale" possa compromettere l'interesse affidato alle cure della p.a. e, a tale scopo, talvolta anticipano gli effetti dell'atto in corso di adozione o i poteri di autotutela esecutiva (114), talaltra impediscono che nelle more del procedimento possa mutare la situazione di fatto o di diritto esistente.

Il rispetto dei suddetti principi costituzionali e comunitari di buona amministrazione incide, poi, come è naturale, sulle condizioni del *periculum* e del *fumus* che legittimano l'adozione di queste misure.

Segnatamente, secondo la dottrina (115) e il costante orientamento giurisprudenziale il provvedimento cautelare, in ossequio al principio di im-

---

Roma, sez. II, 1° marzo 2010, n. 3179; T.a.r. Lazio, sez. III, 1° febbraio 2010, n. 1275; T.a.r. Lazio, sez. III, 19 luglio 2006, n. 6050.

(112) Così Corte cost., 3 giugno 1999, n. 206, in *Foro amm.*, 2000, 1620. In termini v. anche Corte cost., 22 aprile 2002, n. 145 (in *Foro amm.*, 2002, 2320), laddove in ragione di tale principio è dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 4, 2° comma, l. 27 marzo 2001, n. 97, nella parte in cui dispone che la misura cautelare della sospensione dal servizio del pubblico dipendente a causa del procedimento penale perde efficacia decorso un periodo di tempo pari a quello di prescrizione del reato. Secondo il Giudice delle leggi siffatto termine non è rispondente né al criterio di proporzionalità né a quello di ragionevolezza, riconducibili all'art. 3 Cost., in quanto nel bilanciamento dei contrapposti interessi comporta un'evidente quanto irragionevole compressione dei diritti del singolo.

(113) Cfr. R. Proietti, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, in *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M.A. Sandulli, Milano, 2011, 485 ss., secondo il quale tale deroga si pone nell'ottica del contemperamento della garanzia del contraddittorio con la salvaguardia dell'efficienza dell'azione amministrativa. Sul tema v. anche M.A. Sandulli, *La comunicazione di avvio del procedimento tra forma e sostanza (spunti dai recenti progetti di riforma)*, in *Foro amm. TAR*, 2004, 1595 ss.

(114) Cfr. P. Lazzara, *op. cit.*, 325 e 327.

(115) Con riferimento ai provvedimenti limitativi della sfera giuridica del destinatario

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

parzialità che deve caratterizzare l'azione amministrativa, può essere di regola assunto se sussistono "quegli elementi di fatto significativi ed indicativi a far ritenere leso o messo in pericolo l'interesse pubblico perseguito" (116) o meglio a far ipotizzare che, nelle more del provvedimento finale, vi sia un pericolo grave e irreparabile per gli interessi rilevanti nell'ambito delle relazioni inerenti al suo esercizio (117).

Se, dunque, per un verso il carattere dell'urgenza proprio di queste misure, risultando incompatibile con i normali adempimenti procedimentali, ne giustifica l'adozione sulla base di un'istruttoria sommaria, per l'altro questa deve comunque consentire alla p.a. di ponderare comparativamente le esigenze dell'urgenza e i diritti dei soggetti (118).

Anche in tale ambito non mancano, tuttavia, ipotesi nelle quali, in ragione della natura degli interessi alla cui tutela le misure cautelari tendono, si prevede che il provvedimento debba essere assunto in presenza delle circostanze indicate dalla legge (119). In questi casi il *periculum in mora* e il *fumus boni iuris* si considerano in sostanza presunti *iuris et de iure* dalla legge e l'istruttoria si riduce alla constatazione della sussistenza delle condizioni previste per l'adozione del provvedimento. Ciò non esclude che si tratti di misure cautelari: "l'indagine sulla sussistenza del presupposto costituisce una modalità che non incide sulla natura del provvedimento" (120).

Sulla scorta dell'analisi che precede sembra, in sintesi, che indici univoci della natura cautelare dei provvedimenti della p.a. siano la strumentalità al buon esito del procedimento principale e la previsione di una durata predeterminata (121); sicché si ritiene che vadano qualificate come cautelari quelle misure interinali dirette a evitare che, nelle more del procedimento, l'interesse affidato alle cure della p.a. possa essere gravemente e irreparabilmente

---

cfr. M.R. Spasiano, *I principi di pubblicità, trasparenza e imparzialità*, cit., 89 ss. e bibliografia ivi citata.

(116) Così Cons. Stato, sez. IV, 17 gennaio 2002, n. 242, ove si precisa che l'esistenza di tali elementi deve essere indicata in motivazione.

(117) Cfr. P. Lazzara, *op.cit.*, 326 ss.

(118) In tal senso cfr. Cons. Stato, sez. IV, 17 gennaio 2002, n. 242, cit., ove si afferma che il potere cautelare (nel caso di sospensione di autorizzazione) deve essere "ancorato all'accertamento di precisi e specifici elementi di fatto da cui emerga, secondo una valutazione seria, ragionevole e non arbitraria, la lesione o la messa in pericolo dell'interesse pubblico perseguito con il rilascio della originaria concessione o autorizzazione ovvero l'incompatibilità dell'esercizio del diritto di impresa con il rispetto degli altri diritti, pure costituzionalmente garantiti, appartenenti a tutti gli altri consociati".

(119) In tal senso P. Lazzara, *op. cit.*, cit., 330.

(120) Cfr. A. Torrente, *op. cit.*, 350.

(121) Cfr. G. Iacovone, *op. cit.*, 120 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

compromesso (122). Il carattere della temporaneità è, in specie, un tratto imprescindibile che differenzia queste misure da quelle di diritto comune.

È alla luce di questi risultati che occorre ora guardare agli istituti prima descritti, per verificare se in essi ricorrano quei caratteri ritenuti irrinunciabili dei provvedimenti cautelari.

8. – *L'ascrivibilità a tale* genus *degli istituti a tutela dei crediti erariali e non*

Mentre, come anticipato, la dottrina, in modo pressoché unanime, riconosce la natura cautelare sia del fermo amministrativo generale che della sospensione *ex* art. 23, sulla ascrivibilità del blocco dei pagamenti alle misure cautelari sono state avanzate plurime obiezioni in ragione e del carattere non discrezionale e della collocazione a ridosso dell'esecuzione (123). Su tali elementi, che peraltro a seguito della riforma connotano anche l'istituto dell'art. 28-*ter*, pare opportuno preliminarmente richiamare l'attenzione.

Quanto al primo si è visto che il legislatore, a motivo degli interessi coinvolti, talvolta sottrae la valutazione sulla "opportunità" di adottare il provvedimento al giudizio della p.a. e stabilisce le condizioni al ricorrere delle quali lo stesso vada assunto. L'assenza di discrezionalità non è pertanto affatto singolare, tanto più che nel caso l'interesse tutelato è per lo più quello fiscale in senso stretto *id est* quello alla riscossione pronta e sicura delle imposte (124).

Quanto al secondo, dallo scrutinio delle misure cautelari della p.a. è emerso che sono qualificati come tali anche quei provvedimenti diretti a garantire la fruttuosità di una futura azione esecutiva ovvero quelli che anticipano i poteri di autotutela esecutiva della p.a. Il fatto che il blocco dei pagamenti e la sospensione *ex* art. 28-*ter* siano propedeutiche all'ese-

---

(122) In ragione di questi tratti le misure cautelari si distinguono, tra l'altro, dai provvedimenti cosiddetti "necessitati", quali ad esempio le ordinanze di necessità ed urgenza emanate dal Sindaco ai sensi degli artt. 50 e 54 del d.lgs. n. 267 del 2000, cui fa riferimento il 1° comma del citato art. 7 della l. n. 241 del 1990.

(123) Cfr. G. Marini, *op. cit.*, 540; G. Boletto, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 192; L. Antonini – Bagnoli, *op. cit.*, 4002 ss.

(124) Definisce l'interesse fiscale quale "interesse della collettività" che, "dal punto del diritto formale, esige una regolare e sollecita riscossione" E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 390 ss., spec. 390-391. In particolare, secondo il chiaro Autore l'interesse fiscale "agisce da parametro per legittimare o meno sul piano costituzionale "le particolarità del diritto tributario" che, diversamente, non troverebbero giustificazione nell'ordinamento".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cuzione, dunque, non osta ma, al contrario, depone a favore alla loro qualificazione in termini di provvedimento cautelare.

Se si accede a tale ordine di idee, non sembrano sussistere ostacoli a dimostrare la piena rispondenza degli istituti in esame al paradigma secondo il quale i provvedimenti cautelari amministrativi nascono al servizio, per così dire, di un successivo provvedimento finale e per tutelare, nelle more di quest'ultimo, gli interessi affidati al soggetto pubblico che lo assume, senza comprimere *sine die* i diritti degli altri soggetti coinvolti.

Il fermo amministrativo generale e quello di cui all'art. 23 sono chiaramente strumentali alla compensazione del debito del destinatario con il credito dell'a.f. La sospensione dei rimborsi *ex* art. 28-*ter* è finalizzata all'estinzione del debito iscritto a ruolo e scaduto o per il tramite di una modalità diversa dall'adempimento (compensazione) o, in ogni caso, mediante il pignoramento. Da ultimo il blocco dei pagamenti sulla scorta dell'art. 3 del d.m. n. 40 del 2008 non è fine a sé stesso, ma è emesso per assicurare la fruttuosità del pignoramento presso terzi *ex* art. 72-*bis*cit.

Può, pertanto, dirsi verificato il carattere della strumentalità dei provvedimenti in esame o al procedimento di compensazione o a quello di esecuzione.

Quanto, poi, al carattere della provvisorietà, con riferimento alla sospensione *ex* art. 28-*ter* la nuova formulazione del 4° comma, laddove espressamente dispone che "le somme di cui al comma 1 restano a disposizione dell'Agente della riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di messa a disposizione, per l'avvio dell'azione esecutiva", sembra non lasciare adito a dubbi. Altrettanto dirimente è, per il blocco dei pagamenti, la disposizione di cui al 6° comma dell'art. 3 cit. la quale – laddove stabilisce che, decorso il termine di sessanta giorni successivi alla comunicazione "senza che il competente Agente della riscossione abbia notificato, ai sensi dell'articolo 72 *bis* del citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, l'ordine di versamento ... *omissis* ..., il soggetto pubblico procede al pagamento delle somme spettanti al beneficiario" – individua un tempo di durata della misura oltre il quale essa non può in ogni caso protrarsi (125). Invero, in forza di tale previsione, entro il termine indicato, la sospensione del pagamento o viene sostituita dal pignoramento speciale (la cui fruttuosità ha in tal modo garantito) oppure, in assenza dell'ordine di pagamento, viene meno per mancanza di scopo e

(125) Sul punto cfr. Cons. Stato, sez. consultiva, parere 22 ottobre 2007, n. 2834, secondo il quale la scelta di introdurre un limite temporale in sede regolamentare è non solo condivisibile, ma anche "coerente con la *ratio* del provvedimento".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'ente debitore procede al pagamento (126). Ricorre pertanto in detti istituti anche il tratto della temporaneità tipico dei provvedimenti cautelari della p.a. Nel caso del blocco *ex* art. 48-*bis*, peraltro, la previsione di un termine perentorio di durata, assicurando che il diritto di credito del destinatario non sia compresso *sine die* in ragione dell'interesse alla riscossione, garantisce in linea di principio che il provvedimento assunto unilateralmente (senza cioè né l'intervento del giudice né la partecipazione dell'interessato) e "automaticamente" dall'Agente della riscossione sia conforme ai principi generali di ragionevolezza e di proporzionalità (127). Sotto tale profilo qualche dubbio desta la previsione in seno all'art. 28-*ter* della sospensione del rimborso per oltre un anno. Esso, invero, pare inutilmente dilatorio, tanto più ove si consideri che l'Agente della riscossione può avvalersi anche in tale ipotesi della procedura di pignoramento speciale.

Nessun termine è, invece, espressamente previsto per il fermo amministrativo generale e per quello di cui all'art. 23 cit. Tale mancanza, per un verso, pare possa trovare ragione nel diverso grado di stabilità della pretesa tributaria, per l'altro, non pare comunque di ostacolo all'ascrivibilità di dette misure a quelle cautelari. Il termine può, invero, ravvisarsi in quello occorrente per esperire il procedimento finale rispetto al quale sono strumentali (128).

In forza di queste argomentazioni pare, dunque, dimostrato che le misure in esame abbiano natura cautelare o, meglio, che quelli di fermo/sospensione siano provvedimenti interinali cautelari diretti a garantire la riscossione delle entrate erariali e non. Mutuando la distinzione elaborata da preclara dottrina tra i provvedimenti con finalità conservative e quelli "anticipatori" del diritto (ovvero tra misure dirette a neutralizzare il pericolo da infruttuosità piuttosto che il rischio che il tempo necessario per iniziare l'esecuzione possa causare un pregiudizio, c.d. pericolo da tardività) (129), pare che il legislatore abbia valutato *ex ante* l'esistenza, per le misure dell'ente impositore, del pericolo da infruttuosità e, per quelle

---

(126) Simile sotto tale profilo è, come detto, la sorte sia del fermo amministrativo *ex* art. 69 cit. sia della sospensione *ex* art. 23 cit.

(127) V. Corte cost., 22 aprile 2002, n. 145, cit. Alla stessa *ratio* sembra rispondere l'individuazione nel regolamento, a fronte del silenzio serbato anche sul punto dalla fonte primaria, dell'importo che può essere sospeso.

(128) Sul punto v. G. Iacovone, *op. cit.*, 120 ss.

(129) Cfr. P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., 157 ss.; F. Tommaseo, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1983, *passim* ed ivi ulteriori riferimenti dottrinali; P. Lazzara, *I poteri cautelari della Pubblica Amministrazione*, cit., 325.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'Agente della riscossione, di quello del pericolo da infruttuosità, per evitare il quale è prevista l'adozione di un provvedimento che anticipa gli effetti della compensazione e/o del successivo pignoramento "bloccando" le somme che stanno per essere corrisposte al debitore iscritto a ruolo (130). Le sospensioni *ex* artt. 28-*ter* e 48-*bis*, dunque, in quanto dirette ad evitare il rischio che il diritto di credito possa rimanere insoddisfatto nell'attesa dell'espropriazione, possono essere ascritte tra le misure cautelari automatiche con contenuto anticipatorio.

L'automatismo delle misure dell'Agente della riscossione e la mancata previsione di una durata massima per quelle dell'ente impositore impongono un'ulteriore riflessione. Potrebbe invero sorgere il dubbio, paventato peraltro da preclara dottrina con riferimento al fermo amministrativo generale (131), che la disciplina di tali istituti comprima ingiustificatamente il diritto di credito del beneficiario del rimborso/pagamento. Se infatti è vero che l'individuazione delle situazioni nelle quali l'esigenza cautelare può essere valutata in astratto rientra nella discrezionalità del legislatore, altrettanto vero è che l'esercizio di detta discrezionalità deve per così dire superare il controllo di ragionevolezza.

In realtà, quando il credito ha per oggetto tributi, la compressione del diritto del creditore pare giustificata dal fine della concreta attuazione del principio di capacità contributiva; l'interesse alla pronta riscossione dei tributi, rispondendo all'esigenza di garantire l'effettiva attuazione del principio dell'equa ripartizione del carico fiscale, sembra cioè spiegare siffatta previsione (132). Il dubbio potrebbe permanere quando invece il credito ha

---

(130) In dette fattispecie, si ribadisce, sembra che l'esigenza cautelare sia stata apprezzata in via generale e astratta dalla stessa legge; sicché pare verosimile che le condizioni del *fumus* e del *periculum* siano sottese alla prescrizione dei presupposti per l'adozione della misura ovvero all'esistenza, rispettivamente, di una pretesa recata da un titolo esecutivo e di una situazione di inadempimento.

(131) Cfr. S. Cassese, *op. cit.*, 210.

(132) Cfr. A. Fedele, voce *Diritto tributario (principi)*, cit., 468, secondo il quale nella fase della riscossione l'interesse fiscale, "in quanto interesse degli apparati amministrativi ad una rapida, sicura e costante acquisizione del gettito fiscale", viene assunto come "valore preminente". Il chiaro A. non manca però di rilevare che "la specifica deviazione rispetto ai principi del diritto amministrativo e del diritto privato, con conseguente pregiudizio di contrapposte posizioni giuridiche che sarebbero, secondo i principi suddetti, riconosciute ai privati, non trova un adeguato fondamento in altri principi (neppure nell'esigenza del "buon andamento" dell'amministrazione, valore bilanciato dalla "imparzialità" – art. 97, 1° comma Cost. – che coinvolge lo stesso apparato pubblico)"; sicché siffatte deroghe, "se non direttamente confliggenti con norme e principi sopraordinati", si caratterizzano come "meri privilegi fiscali, sicuramente eccezionali, dunque soggetti alle note restrizioni in sede interpretativa".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

per oggetto altre entrate dello Stato e, in specie, quelle "aventi causa in rapporti di diritto privato". In questo caso la giustificazione alla posizione di supremazia dell'ente creditore può però rinvenirsi nella rilevanza pubblica del credito da riscuotere: questa, legittimando a monte le deroghe alle regole di diritto comune in materia di riscossione (*id est* l'ampliamento del sistema di riscossione a mezzo ruolo alle somme diverse dai tributi) (133), potrebbe consentire a valle la limitazione dei diritti del soggetto inadempiente all'obbligo di versare somme "pubbliche" iscritte a ruolo (134).

A ben vedere sotto tale profilo le misure in esame sembrano da inquadrare nell'ambito dell'esercizio del potere di autotutela esecutiva della p.a. (ora codificato dall'art. 21-*ter* della l. n. 241 del 1990)e in specie, qualora il credito sia tributario, in quello di autotutela esecutiva della amministrazione finanziaria.

9. – *La latitudine del potere di autotutela esecutiva e l'ancillarità delle misure cautelari*

Come noto, in dottrina ancora oggi non c'è accordo circa la latitudine della nozione di autotutela (135).

---

(133) Cfr. A. Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 25.

(134) Non si ritiene, invece, sufficiente addurre a giustificazione di un simile potere la necessità di garantire la continuità, la rapidità e la buona organizzazione dei servizi. Invero, come affermato dalla migliore dottrina, siffatte esigenze non sono "interessi collettivi o finali" ma meramente "strumentali, perché riguardano il modo in cui deve applicarsi la funzione pubblica". Cfr. S. Cassese, *L'esecuzione forzata*, in *Dir. proc. amm.*, 1991, 173, spec. 177-178, il quale conclude nel senso che esse "[n]on sono, quindi, sufficienti a fondare un autonomo potere della pubblica amministrazione".

(135) Per una sintesi efficace delle diverse posizioni v. B.G. Mattarella, *Autotutela amministrativa e principio di legalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2007, 1223 ss., il quale contrappone alla ricostruzione prospettata da F. Benvenuti quella di M.S. Giannini (secondo il quale "l'autotutela era quasi sinonimo di esecutorietà del provvedimento amministrativo e designava solo le ipotesi di esecuzione forzata amministrativa"), per poi ricordare anche la posizione di chi, G. Ghetti, "tutto all'opposto, esclude dall'autotutela quella esecutiva e vi include solo quella decisoria". Invero – mentre per M.S. Giannini l'autotutela è "la potestà di cui godono le amministrazioni pubbliche, di realizzare unilateralmente e mediante uffici propri le proprie pretese, senza dovere ricorrere al ministero del giudice", potestà che per effetto dell'evoluzione legislativa (e, in specie, della previsione di discipline che ne regolamentano sotto il profilo procedimentale l'esercizio e che ammettono il sindacato giurisdizionale dei relativi provvedimenti) non è un *privilegium fisci* (*Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 436; in senso analogo v. di recente G. Ligugnana, *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004, *passim*) – per G. Ghetti l'autotutela "si manifesta ancora nelle sue forme tradizionali, e cioè come esercizio di un potere sugli atti o sulle persone: ma al tempo stesso in parte sono mutate le sue stesse finalità, poiché in luogo di essere – dal punto di vista dell'amministrazione – un sistema di auto-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Quella maggiormente invalsa – e alla quale qui si fa riferimento – è la nozione elaborata da Benvenuti il quale, come noto, definisce l'autotutela come la capacità della pubblica amministrazione "di farsi giustizia da sé" (136) e ritiene che ad essa siano ascrivibili tanto i procedimenti di natura decisoria (e in specie quelli di riesame quali l'annullamento, la sospensione cautelare amministrativa, la revoca) che consentono di soddisfare la pretesa dell'amministrazione "con la emanazione di una decisione", c.d. autotutela decisoria, quanto i procedimenti esecutivi ai quali la p.a. ricorre quando per la realizzazione delle sue pretese non è sufficiente l'adozione di una decisione ma occorre "la produzione di un effetto materiale", sicché "diviene necessario mettere in opera altresì un comportamento materiale: una operazione", *id est* un'"attività che esegue materialmente un precetto" contro la volontà dell'interessato, c.d. autotutela esecutiva (137).

---

controllo del proprio operato, e – dal punto di vista dei destinatari dell'atto – un sistema di guarentigie sostanziali nei confronti di provvedimenti imperativi, tende oggi a divenire uno strumento mediante il quale l'amministrazione cerca di adeguare la propria organizzazione e la propria azione alla trasformazione delle circostanze storiche e fattuali che la hanno portata ad emanare determinati provvedimenti" (voce *Autotutela della Pubblica Amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, II, Torino, 1987, 80 ss., spec. 83). Ripercorre l'evoluzione normativa della nozione di autotutela, evidenziando il differente atteggiarsi del rapporto tra le due "specie" di autotutela decisoria ed esecutiva, F. Francario, *Profili evolutivi dell'autotutela (decisoria) amministrativa,* in *I rimedi contro la cattiva amministrazione. Procedimento amministrativo ed attività produttive ed imprenditoriali*, a cura di A. Rallo e A. Scognamiglio, Napoli, 2016, 9 ss.

(136) Così F. Benvenuti, voce *Autotutela (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 537. Per il chiaro A. le due figure sono accomunate dall'essere mezzi di risoluzione di conflitti. Dal punto di vista dogmatico, infatti, l'autotutela è per l'A. "quella parte di attività amministrativa con quale la stessa pubblica amministrazione provvede a risolvere i conflitti, potenziali o attuali; insorgenti con gli altri soggetti; in relazione ai suoi provvedimenti od alle sue pretese". Condivide tale impostazione, tra gli altri, A.M. Sandulli, *Note sul potere amministrativo di coazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1964, 819 ss., spec. 820, il quale ritiene che siano manifestazioni di autotutela "i poteri della pubblica Amministrazione di convalidare, di modificare, di caducare (d'ufficio e su ricorso) gli atti amministrativi invalidi o inopportuni, nonché il potere di infliggere … sanzioni agli amministrati responsabili di illeciti amministrativi, il potere di adottare provvedimenti cautelari, quali sospensioni, sequestri, ecc.".

(137) Cfr. F. Benvenuti, *op. cit.*, 540, il quale aggiunge che "Da questo punto di vista anche l'esecuzione è attività di autotutela", intesa a consentire la "realizzazione materiale degli interessi dell'amministrazione sia che essi si concretino in atti di autonomia o di autarchia, sia che essi si concretino in atti di autotutela decisoria". Tale attività di esecuzione, precisa l'A., può però essere considerata appartenente al campo dell'autotutela a condizione che "l'attuazione materiale avvenga sulla base di un conflitto e quindi contro la volontà dell'interessato". Per tale motivo, e sebbene l'impiego della forza rimanga un'eventualità, secondo l'A. può essere accettata la qualificazione dell'autotutela esecutiva come "esecuzione forzata amministrativa". Tale formula è stata coniata, come noto, da U. Borsi, *Fondamento giuridico dell'esecuzione forzata amministrativa*, in *Studi senesi*, 1905, 67 ss.,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La distinzione tra autotutela decisoria ed esecutiva è stata codificata con la l. n. 15 del 2005 (138), a seguito della quale si è ulteriormente consolidata la tesi secondo la quale, mentre sussisterebbe un potere generale in ordine all'autotutela decisoria finalizzata a modificare o estinguere effetti giuridici creati da precedenti decisioni amministrative (annullamento, sospensione e revoca), l'autotutela esecutiva, in quanto diretta a garantire la realizzazione concreta degli effetti giuridici voluti dall'Amministrazione, "anche contro il volere di chi sarebbe tenuto a prestare il proprio consenso all'esecuzione e senza previa pronunzia dell'autorità giudiziaria" (139), avrebbe carattere eccezionale (140).

Sul tema, coerentemente con lo scopo del presente lavoro e atteso il profluvio di autorevoli contributi dottrinali, non è il caso di indugiare se

---

spec. 120, il quale sostiene che "la facoltà dell'Amministrazione di realizzare direttamente coi mezzi coercitivi di cui dispone gli atti propri che da chi vi era obbligato non siano stati volontariamente eseguiti", avendo una base logica e giuridica nell'essenza medesima del potere che appartiene all'Amministrazione, non può qualificarsi "né derogatoria, né eccezionale, ma è assolutamente normale e normalmente esperibile ogniqualvolta la legge non ne abbia in modo implicito esclusa l'applicazione".

(138) Tale intervento legislativo ha modificato e integrato la l. n. 241 del 1990 ivi introducendo un nuovo capo, il "Capo IV *bis*", dedicato alla disciplina della "*Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo",* nell'ambito del quale sono state codificate le figure della revoca, dell'annullamento d'ufficio e della esecutorietà, individuate e definite in via generale e astratta.

(139) Cfr. Cass. civ., 18 aprile 2000, n. 5009.

(140) Così F. Benvenuti, *op. cit.*, 541, secondo il quale "l'autotutela esecutiva è ammessa nel nostro ordinamento soltanto nei casi espressamente previsti e non ampliabili né in via di deduzione di principi né di in via d'integrazione analogica". Invero, con riferimento all'autotutela esecutiva, la tesi secondo la quale essa sarebbe espressione di un potere immanente nell'attribuzione alla pubblica amministrazione della cura dell'interesse pubblico, è stata presto superata in favore di una ricostruzione che àncora la stessa al rigoroso rispetto del principio di legalità e la configura come potere riconosciuto eccezionalmente. Il carattere eccezionale, piuttosto che generale, del potere dell'amministrazione di eseguire contro la volontà dei privati era già sostenuto da una parte della dottrina. In tal senso v. per tutti S. Cassese, *L'esecuzione forzata*, cit., 176-179, il quale non manca di osservare che "[s]ia che dipenda dal principio di legalità, sia che discenda dall'istituto della riserva di legge, la limitazione al potere amministrativo di eseguire comporta che esso sia sottoposto alla regola della necessaria predeterminazione legislativa dei casi, dei tipi e dei modi". Cfr. anche A.M. Sandulli, *Note sul potere amministrativo di coazione*, cit., 832-833, secondo il quale, per un verso "[g]li argomenti che si sogliono recare in favore della esistenza di una regola di portata generale nel senso della esercitabilità della coazione amministrativa nei confronti degli amministrati, in relazione all'inadempimento, da parte di questi, di obblighi di diritto pubblico non sono fondati su alcuna solida base", per l'altro "disposizioni remote … che sono ancora in vigore" e altre, quali ad es. "l'art. 108 t.u. com. e prov. 1934" rappresentano "testimonianze particolarmente significative" del fatto che "la possibilità di una esecuzione forzata da parte dell'autorità amministrativa non è da riconoscere fuori dei casi in cui sia in alcun modo – espressamente o implicitamente – prevista dalla legge".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non per ricordare che: il rinvio in seno all'art. 21-*ter* della l. n. 241 del 1990 ai "casi" e alle "modalità stabiliti dalla legge" caratterizza inequivocabilmente l'esecutorietà e àncora definitivamente l'autotutela esecutiva al principio di legalità (141); il fatto poi che, nell'articolato normativo, l'esecutorietà sia riferita non soltanto agli obblighi nascenti dal provvedimento, ma anche a quelli aventi fonti negoziali conferma che l'area dell'autotutela esecutiva si identifichi con "quella dell'esecuzione diretta da parte della p.a. delle proprie pretese fondate o meno su un precedente provvedimento amministrativo, in quei casi in cui è espressamente prevista dalla legge" (142). Altrimenti detto il 1° comma dell'art. 21-*ter* l. n. 241 del 1990 – laddove richiama, per un verso, il principio di legalità e, per l'altro, in termini generali l'adempimento coattivo degli "obblighi nei loro confron-

---

(141) In tal senso v. F. Saitta, *Commento art. 21 ter*, in *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, a cura di N. Paolantonio – A. Pollice – A. Zito, Torino, 2005, 437 ss., spec. 447, secondo il quale "l'importanza dell'inciso iniziale consiste nel rimarcare l'assoggettamento del potere di coazione al principio di legalità". Sul punto v. anche F. Macioce, *Commento all'art. 21 ter*, in *L'azione amministrativa*, 823 ss., spec. 830, secondo la quale "proprio la relazione illustrativa al disegno di legge contribuisce a rintracciare il fondamento giuridico dell'esecutorietà, individuandolo nel principio di legalità". In tal modo, continua l'A., la relazione si pone "nel solco della tradizione del fenomeno indicato come "neutralità dell'ordinamento positivo" rispetto alla esecutorietà del provvedimento amministrativo". Il nesso con il principio di legalità è sottolineato anche da R. Leonardi, *Commento all'art. 21 ter,* in *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M.A. Sandulli, Milano, 2016, 1022 ss. Sul punto v. però G. Gruner*, Il principio di esecutorietà del provvedimento amministrativo*, Napoli, 2012, 365 ss., secondo il quale l'esecutorietà sarebbe un "elemento sistemico del diritto amministrativo italiano" nonché "un attributo costituzionalmente necessario del potere amministrativo in quanto tale".

(142) Così V. Cerulli Irelli, *Profili problematici dell'autotutela esecutiva*, in *Dir. proc. amm.*, 1986, 410 ss., spec. 411. Il chiaro A. pur aderendo alla ricostruzione di Benvenuti, ritiene che la nozione unitaria di autotutela presenti "una sua validità sul piano sistematico" ma non sia "di particolare utilità in termini positivi visto che i procedimenti esecutivi, da un lato, quelli c.d. di autotutela decisoria, dall'altro, seguono gli uni e gli altri le norme e i principi per essi specificamente dettati". Sul punto, anche per una ricostruzione sintetica dell'evoluzione della nozione di autotutela e dei rapporti tra le due "specie" di autotutela decisoria ed esecutiva, v. F. Francario, *Profili evolutivi dell'autotutela (decisoria) amministrativa,* cit., il quale, dopo un'attenta analisi dell'evoluzione normativa e delle criticità emerse a seguito della novella del 2005, giunge alla conclusione che, mentre la l. n. 15 del 2005 "aveva acriticamente 'codificato' la concezione tradizionale senza preoccuparsi delle trasformazioni in atto nel sistema dell'azione amministrativa, la l. n. 124 del 2015 interviene a modificare l'istituto", regolando "più strettamente" presupposti e limiti dell'autotutela decisoria e "allontanando l'idea che l'istituto sia espressione di una prerogativa peculiare dell'azione della pubblica amministrazione in quanto attributaria della cura del pubblico interesse e che pertanto non deve essere necessariamente tipizzata ….. l'autotutela decisoria tende così ad avvicinarsi all'autotutela esecutiva nell'ambito di un istituto che può essere unitariamente letto e ricostruito nei suoi principi generali nella più stretta osservanza del principio di legalità dell'azione amministrativa".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ti" (nei confronti cioè delle pubbliche amministrazioni), includendo così implicitamente anche gli obblighi che sorgono nell'ambito dei rapporti paritari (143) – corrobora l'idea che rientrino nell'autotutela esecutiva l'insieme dei poteri attribuiti dalla legge alla p.a., come quelli di attuazione diretta dei propri provvedimenti o delle proprie pretese, "in riferimento a interessi pubblici specifici e nominati" (144).

In tale ambito, dunque, secondo l'orientamento che può dirsi maggioritario – e che qui si condivide – va collocata la c.d. "esecuzione forzata tributaria" la quale, pertanto, si configura quale forma particolare di autotutela esecutiva (145).

L'opinione più autorevole considera invero l'esecuzione forzata "esattoriale" come una manifestazione della c.d. esecutorietà degli atti amministrativi (146), "esercizio di funzione amministrativa" (147) ed espressione del po-

---

(143) Così M. Clarich, *Manuale di diritto amministrativo,* Bologna, 2013, 159 ss., spec. 161.

(144) Cfr. V. Cerulli Irelli, *Profili problematici dell'autotutela esecutiva*, cit., 411. Vi sono aree nelle quali, prosegue l'A., i procedimenti esecutivi si inseriscono proprio in situazioni di diritto soggettivo spettanti all'amministrazione" e tra queste quelle "circa la riscossione dei crediti patrimoniali o tributari".

(145) Cfr. C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, *retro*, 1992, 6, I, 2240 ss., spec. 2246-2247, il quale ritiene che la riscossione esattoriale costituisca attività amministrativa sia sul piano soggettivo sia su quello oggettivo. Cfr. anche C. Glendi, *Verso una nuova esecuzione forzata tributaria*, in *GT – Riv. giur. trib*., 2006, 465 ss.; Id., *La "nuova" espropriazione dei crediti del debitore verso terzi nell'esecuzione forzata tributaria,* in *Corr. trib*., 2007, 263 ss. Aderiscono a tale tesi, tra gli altri, M. Basilavecchia, *Il fermo amministrativo e la giurisdizione tributaria*, cit., 98 ss.; A. Guidara, voce *Esecuzione forzata tributaria*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.*, aggiornamento, Torino, 2017, 169 ss., spec. 171, il quale a supporto della natura amministrativa adduce diversi argomenti e segnatamente che: "l'Agente della riscossione esercita funzioni amministrative conferitegli dalla legge"; esso "non può certo dirsi terzo e imparziale"; esso "è la *longa manus* dell'Amministrazione Finanziaria, nell'interesse della quale agisce, peraltro dietro compenso, anche in conseguenza della sua professionalità; ovverosia, come comunemente si dice, è un organo indiretto dell'Amministrazione finanziaria, della quale in definitiva partecipa"; R. Lupi, *L'imposizione tributaria come diritto amministrativo speciale*, Roma, 2023, 277 ss.; S. Zagà, *L'autotutela nell'esecuzione forzata tributaria*, *retro*, 369.

(146) Cfr. U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, Torino, 1901, 138 ss., spec. 146, ove sostiene che gli "atti amministrativi d'impero sono esecutori e quindi suscettivi di essere forzatamente eseguiti perché la facoltà di imporre un obbligo implica sempre la facoltà di farlo adempiere, altrimenti il concetto d'obbligo viene meno. Nello stesso senso è S. Pugliatti, *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, cit., 208-211.

(147) Così S. Romano, voce *Esazione delle imposte dirette*, in *Enc. giur*., V, Milano, 1906, 1 ss., ove il chiaro Autore precisa che "tale procedura, nelle sue regole principali, è analoga a quella stabilita dalle leggi giudiziarie per l'esecuzione delle sentenze civili: il che ha spesso indotto nell'opinione erronea che l'una non sia che una modificazione della seconda suggerita da criteri di *ius singulare* a favore delle pubbliche amministrazioni e dei loro concessionari: laddove si tratta di due istituti che si ricollegano a concetti e principi ben

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tere di autotutela esecutiva della pubblica amministrazione (148), nella quale l'"esattore" (ora Agente della riscossione) sulla base di un diritto già perfetto "si fa giustizia, in gran parte, da sé" (149) e nella quale l'intervento dell'organo giurisdizionale ha natura autorizzativa o ausiliaria, e quindi amministrativa, mentre esprime funzione giurisdizionale nelle parentesi di cognizione, proprie dell'esecuzione forzata e della ripartizione del ricavato (150). L'esecuzione tributaria si concreta, come affermato da autorevole dottrina, in una pluralità di atti tra loro avvinti da un nesso di sequenza e di progressione, "talché ogni atto della serie è il presupposto del successivo, in quanto fa nascere il dovere o il potere di compiere il successivo" (151).

---

diversi, in quanto mentre l'uno è esercizio di funzione amministrativa, l'altro è conseguenza e potere che deriva dalla funzione giurisdizionale". In termini v. C. Magnani, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 209 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, *retro*, 1962, 57 ss., secondo il quale il sistema della riscossione coattiva si caratterizza per il fatto che si è in presenza di "un organo amministrativo che realizza coattivamente la propria pretesa in virtù del carattere imperativo dell'atto nel quale essa si concreta"; Id., *Sulla sospensione facoltativa dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1962, 122 ss. Nel senso che la riscossione coattiva ha natura amministrativa, e non giurisdizionale, cfr., inoltre, S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2001, 1178 ss.; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 237 ss.; Id., voce *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.,* aggiornamento, Torino, 2017, 420 ss., spec. 424.

(148) Cfr. G.A. Micheli, *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1961, 715 ss., spec. 717 e 724, ove l'illustre Studioso precisa che, anche dopo l'introduzione del Testo unico delle leggi sulle imposte dirette (approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645), la "procedura esecutiva esattoriale rimane – come lo era secondo il T.U. 1922 – un processo di autotutela 'poco o punto controllata dagli organi giurisdizionali'".

(149) Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, IV ed., cit., 34, ove l'insigne Autore evidenzia che si caratterizza "come autotutela … *omissis* … l'esecuzione tributaria: già in quella sua sottospecie che si modella sopra la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, … *omissis* …; ma soprattutto poi nell'altra sottospecie: esecuzione forzata esattoriale" nella quale l'esattore, sulla base di un diritto già perfetto, il credito d'imposta, "si fa giustizia, in gran parte, da sé". In giurisprudenza v. Corte cost., 7 luglio 1962, n. 87, in *Riv. dir. proc.*, 1962, 608, secondo la quale "l'esecuzione esattoriale rappresenta un caso particolare di esecuzione, diverso dall'ordinario processo esecutivo e regolato dalla legge come procedimento amministrativo". Per la Corte si tratta di "un procedimento nel quale si manifesta, più energicamente che negli altri…*omissis*…il principio dell'esecutorietà dell'atto amministrativo".

(150) In tal senso v. C. Glendi, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, cit., 2246.

(151) Così G. Falsitta, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Noviss. Dig. it.,* XVI, 1969, 66 ss., spec. 70, secondo il quale "l'esecuzione forzata esattoriale è una tipica forma di esecuzione mediata", la quale nella fase espropriativa si atteggia come un procedimento amministrativo di autotutela pubblica svolto dall'esattore in sostituzione dell'ente impositore e non come un processo giurisdizionale. Per l'A. nella fase satisfattiva, invece, la giurisdizione prenderebbe il sopravvento, sicché essa avrebbe natura di processo giurisdizionale. In

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ciò posto, tornando agli istituti in esame, se tale è l'ampiezza del perimetro di operatività dell'autotutela esecutiva e se questi sono i caratteri che la connotano, non pare sussistano ostacoli a sussumerli in questo ambito.

Sulla scorta dell'analisi svolta si ritiene in specie che detti istituti ben possano annoverarsi tra quei "procedimenti esecutivi, che, pur atteggiandosi come forme di un potere autonomamente conferito dall'ordinamento, assumono funzione strumentale rispetto ad un procedimento amministrativo principale cui ineriscono" (152). Pare, cioè, che le diverse fattispecie di fermo/sospensione siano l'espressione di un potere autonomo e originario e che, al contempo, siano strumentali rispetto ad un procedimento ablatorio, in quanto preordinate alla riscossione delle pretese riscuotibili a mezzo ruolo o con avviso di accertamento immediatamente esecutivo.

---

termini v. anche N. Dolfin – G. Falsitta, voce *Tributi (Riscossione dei)*, in *Enc. dir.*, aggiornamento, VI, Milano, 2002, 1119 ss., spec. 1130. La distinzione tra la fase espropriativa e quella satisfattiva è stata tuttavia messa successivamente in discussione dal chiaro Autore, il quale a riguardo ha osservato che "le innovazioni più recenti sembrano indebolire questa linea distintiva e tendono ad inglobare l'intera esecuzione fiscale nell'alveo della autotutela esecutiva del creditore". In quest'ultimo senso v. G. Falsitta, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1047 ss. Con riferimento alla disciplina previgente ipotizza una natura ibrida dell'esecuzione esattoriale L. Montesano, *Sulla funzione dell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 914 ss., spec. 915-917 e 920, per il quale l'esecuzione esattoriale è una "forma di autotutela amministrativa" alla quale "segue una fase satisfattiva, che presuppone il concorso dei creditori, ed è giudiziaria, anzi disciplinata dalle norme del diritto processuale comune, a meno che il credito tributario, …omissis…, sia il più privilegiato". Quanto alla disciplina attuale v. E. Emanuele, *L'esecuzione esattoriale*, Milano, 1981, 43-45, il quale, richiamando autorevole dottrina (C. Magnani – E. Allorio, voce *Riscossione coattiva delle imposte*, in *Noviss. Dig. it.*, XVI, Torino, 1969, 34 ss.), ritiene in specie che solo la fase espropriativa (che inizia con il pignoramento e termina con la vendita) abbia natura amministrativa, avendo invece natura giurisdizionale la successiva fase satisfattiva di assegnazione del ricavato in quanto caratterizzata da un intervento del giudice dell'esecuzione. Non è mancato tuttavia chi ha sostenuto la natura giurisdizionale della esecuzione forzata tributaria. In tal senso v. E. La Porta, *La riscossione delle imposte dirette secondo il nuovo T.U. 29 gennaio 1958, n. 645*, Roma, 1960, 74 ss., secondo il quale l'istituto dell'esecuzione in questione si sostanzia in un processo giurisdizionale sia pure speciale; G. Costantino, *Le espropriazioni forzate speciali: lineamenti generali*, Milano, 1984, 37 (testo e nota 5) e 87-88; nonché di recente F. Odoardi, *Il processo esecutivo tributario*, Roma, 2012, 14.

(152) Cfr. G. Sacchi Morsiani, *L'esecuzione delle pretese amministrative. Parte generale*, Padova, 1977, 158 ss., il quale menziona tra tali procedimenti quelli "cautelari (sequestro amministrativo)" nonché "se si vuole" i "procedimenti ispettivi, nei quali il carattere di strumentalità è evidente". Segnatamente il chiaro A. distingue i fenomeni dell'esecuzione amministrativa "in rapporto alla serie delle situazioni reali rispetto alle quali l'amministrazione può trovarsi ad agire esecutivamente", evidenziando che l'esecuzione si configura "difformemente in relazione ad una pluralità di evenienze giuridiche, che stanno in relazione alla funzione propria del potere amministrativo primario sostanziale e alla struttura del procedimento che vi inerisce". Cfr. G. Sacchi Morsiani, *op. cit.*, 155-158.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La collocazione nell'ambito dell'attività di autotutela esecutiva e la strumentalità ad essa sembrano palesi con riferimento al blocco dei pagamenti di cui all'art. 48-*bis* (153). Invero, si è già avuto occasione di sostenere che detta misura,essendo in una posizione intermedia fra la notificazione del titolo esecutivo e l'inizio dell'esecuzione forzata tributaria, sembra svolgere una funzione di "raccordo" tra le due diverse fasi, garantendo il buon esito della seconda e anticipandone sostanzialmente gli effetti.

Analoghe argomentazioni possono, ora, farsi valere a supporto dell'ascrivibilità tra i provvedimenti esecutivi cautelari sia della sospensione dei rimborsi *ex* art. 28-*ter* (154), tanto più ove si consideri che nel prossimo futuro l'inadempimento assurgerà a presupposto per la sua adozione, sia della sospensione *ex* art. 23 cit. (155). Irrilevante è il fatto che entrambe le misure (la prima, come noto, soltanto in prima battuta) siano funzionali alla compensazione, stante che quest'ultima è pacificamente strumento di autotutela esecutiva (156). Peraltro, nel meccanismo di funzionamento dell'istituto di cui all'art. 28-*ter* la proposta di compensazione anticipa sostanzialmente gli effetti dell'esecuzione forzata e, ove il destinatario non aderisca alla proposta, ne garantisce la fruttuosità.

Quanto al fermo amministrativo generale *ex* art. 69 cit., come si è già detto, è opinione diffusa in dottrina e in giurisprudenza (157) quella secon-

---

(153) Cfr. M.G. Ortoleva, *L'adempimento del debito iscritto a ruolo*, cit., 245. Di diverso avviso S. Zagà, *op. ult. cit.*, secondo il quale "non costituirebbero manifestazione di autotutela esecutiva tutti quei "rimedi" (all'inadempimento)" – quali, appunto, il blocco *ex* art. 48-*bis* d.p.r. n. 602 del 1973 – "previsti da norme di legge che, pur avendo una chiara finalità di 'coercizione' del debitore al pagamento (in un'ottica sempre di deflazione delle procedure espropriative), tuttavia, si esauriscono in divieti imposti dal legislatore, senza necessità di un intervento provvedimentale dell'amministrazione finanziaria".

(154) In dottrina v. S. Zagà, *op. ult. cit.*, 379.

(155) In tal senso v. S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, cit., 86-87, il quale ritiene che la disposizione sia da inquadrare nell'ambito dei poteri di autotutela dell'amministrazione tanto nella parte in cui consente di disporre la sospensione dei pagamenti quanto laddove prevede la compensazione delle obbligazioni. In specie, secondo l'A. "nel primo caso, essa appare come una specificazione del potere di fermo… *ex* art. 69, comma 6, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, di cui sembra condividere la ratio cautelare finalizzata all'unilaterale salvaguardia delle ragioni creditorie di parte pubblica, mediante l'uso di poteri di autorità"; nel secondo caso "tramite il provvedimento che dispone la compensazione, l'amministrazione, riconoscendo ed estinguendo il proprio debito nei confronti del contribuente, si pone al riparo dalla possibile insolvenza dello stesso. … la compensazione, oltre ad evitare inutili passaggi economici, si configura quale strumento di autotutela sia del debitore che del creditore".

(156) Sul tema v., da ultimo, E. Belmonte, *Compensazione e autotutela*, Napoli, 2023, 150.

(157) In tal senso si è espressa *in primis* Corte cost., 19 aprile 1972, n. 67, in *Giur. cost.*, 1972, 330 ss., con commento di S. Cassese, *Il fermo amministrativo: un privilegio della*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

do la quale trattasi di misura di autotutela. Giova qui aggiungere che esso pare ascrivibile tra i provvedimenti (*latu senso*) esecutivi cautelari dell'a.f. ogniqualvolta la pretesa creditoria per la quale è, per così dire, "azionato" afferisca a tributi o entrate patrimoniali per la cui riscossione coattiva è prevista la riscossione a mezzo ruolo (158). In tale ipotesi, il potere di attuare l'interesse pubblico alla riscossione si estende fino alla fase terminale della vera e propria realizzazione dell'effetto (apprensione materiale), sicché può assumersi che il fermo amministrativo generale, anche se adottato antecedentemente al provvedimento impositivo e a quello di riscossione (159), sia in ultima analisi espressione del potere che l'ordinamento attribuisce all'a.f. di farsi giustizia da sé per garantire la riscossione delle entrate (tributarie e non) dello Stato e di altri enti pubblici.

---

pubblica amministrazione. In particolare per il Giudice delle leggi la norma "non configura un irrazionale privilegio, ma uno strumento necessario alla protezione del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato", finalità che consente, in presenza di "speciali norme di legge", di esercitare l'autotutela, la quale, a sua volta, "nella generalità delle sue applicazioni, è connaturata all'attività della pubblica amministrazione nei rapporti di diritto pubblico" nonché in quelli di "diritto privato cui la pubblica amministrazione partecipi per i fini che le sono propri". Critica tale conclusione S. Cassese, *op. cit.*, 332, il quale sostiene che il fermo costituisce "piuttosto, soltanto, una forma di privilegio dell'amministrazione". In giurisprudenza v. anche Cass. civ., 12 febbraio 2019, n. 4038, ove si ribadisce il costante orientamento secondo il quale il "provvedimento di fermo amministrativo, disciplinato dal cit. art. 69, costituisce una misura cautelare, espressione del potere di autotutela della Pubblica Amministrazione". Cfr. anche Cons. Stato, sez. IV, 4 settembre 2007, n. 4625; Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XI, 22 novembre 2019, n. 4708 secondo la quale il fermo amministrativo di cui al citato art. 69 "è un provvedimento cautelare – espressione della c.d. autotutela esecutoria emesso nell'esercizio di un potere autoritativo atto a degredare il diritto soggettivo del privato ad interesse legittimo".

(158) In proposito si ricorda che già il r.d. n. 639 del 1910, sulla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, attribuiva all'amministrazione il potere di procedere ad esecuzione forzata anche per crediti di natura di fonte non tributaria e che, per le obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro, il 2° comma del citato art. 21-*ter* prevede espressamente che ad esse si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato. Quest'ultima disposizione opera, come noto, un rinvio alla normativa vigente ovvero principalmente alla disciplina della riscossione, "esattoriale" di cui al d.lgs. n. 46 del 1999, il quale, peraltro, all'art. 17 già disponeva che la riscossione mediante ruolo riguarda non solo le entrate dello Stato, ma anche quelle di enti pubblici diversi dallo Stato. Sul tema v. A. Guidara, voce *Ruolo d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani on line*, 2016, secondo il quale è però "da escludere che per le entrate aventi causa in rapporti di diritto privato il ruolo costituisca provvedimento amministrativo: per l'appunto, l'art. 21 del d.lgs. n. 46/1999 richiede che esse, per essere iscritte a ruolo, risultino da titolo avente efficacia esecutiva".

(159) In particolare, il fatto che il fermo possa essere adottato ancora prima non solo della formazione del ruolo ma anche della notifica del provvedimento impositivo non osta alla sua sussunzione tra i provvedimenti di autotutela esecutiva, giacché questa si manifesta ogniqualvolta la legge stabilisca l'esecuzione diretta da parte della p.a. delle proprie pretese "fondate o meno su un precedente provvedimento amministrativo". In tal senso v. V. Cerulli Irelli, *op. ult. cit.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In conclusione, pare dimostrato che le misure in esame possano qualificarsi come provvedimenti cautelari collocati nell'ambito di un procedimento di autotutela esecutiva alla cui fruttuosità sono protese ovvero, se si vuole, come "provvedimenti esecutivi cautelari" (160). Nel caso, dunque, il potere cautelare pare esercitato in funzione dell'interesse pubblico principale – quello alla riscossione – perseguito da un ulteriore diverso provvedimento (di autotutela esecutiva) rispetto al quale la cautela riveste un ruolo ancillare.

Con questo non si vuole dire che, in ambito tributario, il potere cautelare sia necessariamente consustanziale o ancillare a quello di autotutela, nel caso quella esecutiva, ovvero che tra i due poteri sussista sempre un rapporto di continenza (161).

Se si accede all'idea che in alcuni limitati casi il potere cautelare sia in grado di "interpretare" autonomamente una funzione satisfattiva dell'interesse pubblico (162), si può in linea di principio ammettere che in ambito tributario possano aversi simili misure (163) nella fase della riscossione (164); sicché sotto tale profilo sarebbe più opportuno parlare di poteri cautelari (165).

10. – *Le persistenti distonie del sistema*

L'indagine sulla natura delle misure in esame restituisce un risultato che, se condiviso, ha molteplici riflessi di carattere sistematico (166), oltre che evidenti risvolti concreti. Gli uni e gli altri oggettivamente identificabili, ove si considerino, da un canto, le regole sull'esercizio del potere cautelare (167) e di quello di autotutela esecutiva, dall'altro, le garanzie poste dall'ordinamento in favore del soggetto destinatario.

---

(160) La definizione è di G. Sacchi Morsiani, *op. cit*., 156.

(161) Nel campo del diritto amministrativo si registrano due diversi e opposti orientamenti. Sul punto v. G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative*, cit., 5 ss.

(162) G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative*, cit., 49 ss.

(163) Cfr. G. Ferlito, *L'interesse del contribuente alla sospensione amministrativa dell'atto impositivo definitivo: profili problematici e possibilità di tutela*, in *Soggettività e situazioni tributarie*, a cura di A. Guidara, Napoli, 2023, 221 ss., spec. 228, secondo il quale "la sospensione amministrativa dell'atto, seppure *lato sensu* inquadrabile tra gli strumenti "autotutelativi" a disposizione dell'amministrazione pubblica (attraverso i quali la pubblica amministrazione amministra da sé i propri interessi), è tuttavia dotata di autonomi presupposti rispetto al potere di riesame dell'atto". Con la conseguenza che "la sospensione dovrebbe potere riguardare, a certe condizioni, anche provvedimenti definitivi di cui non è posta in dubbio la legittimità/fondatezza" (232).

(164) Tra queste potrebbero, ad esempio, annoverarsi le dilazioni di pagamento.

(165) In tal senso, in campo amministrativo, v. G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative*, cit., 49 ss.

(166) Tra gli altri quello di individuare l'ambito del controllo giurisdizionale.

(167) Si pensi ad es. al precetto di cui all'art. 7, 2° comma, della l. n. 241 del 1990, in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In particolare, quale che sia la tesi a cui si voglia aderire in merito all'autonomia o no del potere cautelare (168), è incontroverso che il presupposto per la legittimità del suo esercizio si individui nella necessità di prevenire o arginare un danno relativamente imminente che si verificherebbe con sufficiente probabilità ove l'amministrazione non intervenisse (169).

Dottrina e giurisprudenza concordano, invero, nel sostenere che il potere cautelare amministrativo, pur nella sua pluralità di espressioni, presupponga la sussistenza della cosiddetta "urgenza del provvedere" (170), la quale giustifica l'adozione sulla base di una istruttoria sommaria di un atto (anche potenzialmente lesivo della sfera giuridica del destinatario) che, proprio in ragione del carattere minino dell'istruttoria, deve avere una durata predefinita e ben circoscritta.

Quanto, poi, alle coordinate generali del suo esercizio, esse vanno ricercate a partire dalla considerazione che sul piano teleologico il potere cautelare amministrativo, a differenza di quello giurisdizionale, è teso a garantire "quel far bene che dovrebbe essere fine ultimo dell'azione amministrativa" (171). Il tema delle condizioni di legittimità va dunque collo-

---

forza del quale, come detto, le misure cautelari possono essere disposte anche in deroga alle ordinarie regole sulla partecipazione al procedimento ovvero al dovere di comunicazione del suo avvio. La qualificazione delle misure in esame quali cautelari si riverbera sull'ambito del giudizio di sindacabilità nel senso che il destinatario delle stesse non potrebbe eccepire la loro illegittimità per la mancata comunicazione dell'avvio del procedimento o, meglio, dello "schema di atto" ora prevista per gli "atti autonomamente impugnabili" dall'art. 6-*bis* della l. n. 212 del 2000 (in tal senso, con riferimento all'art. 7, 2° comma, cit., v. T.a.r. Lazio, sez. II, n. 8619 del 2018; Cons. Stato, sez. VI, 18 marzo 2004, n. 1441; Cons. Stato, 8 aprile 2002, n. 1909). Occorre, però, rilevare che un'interpretazione strettamente letterale del 1° comma del citato art. 6-*bis* potrebbe condurre al risultato diametralmente opposto, quanto meno, per la sospensione del rimborso *ex* art. 23 cit. e per il fermo *ex* art. 69 non solo perché sono provvedimenti autonomamente impugnabili (rispettivamente per legge e per giurisprudenza consolidata), ma anche perché la loro collocazione in una fase antecedente all'inadempimento consente di escludere che nel caso ricorra l'ipotesi derogatoria prevista dal 2° comma dell'art. 6-*bis* per "i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione". Ritiene, invece, che la strada "per pervenire alla soluzione più giusta" ovvero per garantire che il potere cautelare sia esercitato in ossequio al principio di proporzionalità possa essere quella di prevedere una "fase preventiva di collaborazione confronto tra le parti" B. Bellè, *op. cit.*, 2023.

(168) Sul tema v. da ultimo G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative*, cit., *passim*.

(169) Così G. Iacovone, *Decisioni cautelari amministrative*, cit., 49 ss.

(170) Presupposto ora codificato nell'art. 21-*quater* della l. n. 241 del 1990 ove si subordina la sospensione del provvedimento, espressione per antonomasia del potere cautelare, alla sussistenza di "gravi ragioni" e, in ogni caso, "per il tempo strettamente necessario".

(171) Così G. Iacovone, *op. cit.*, 8, la quale puntualmente afferma la necessità di affrancare il potere cautelare amministrativo da quello giurisdizionale, sottolineando che, "mentre quest'ultimo è volto ad evitare che dall'esecuzione del provvedimento amministra-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cato in quello più generale della buona amministrazione, sicché entrano in gioco i principi che regolano l'attività amministrativa, a partire da quello di imparzialità e da quello di proporzionalità ora espressamente previsto dall'art. 10-*ter* della l. n. 212 del 2000. In specie, assumere quest'ultimo quale parametro di riferimento significa affermare che l'a.f., nell'esercizio del potere cautelare, debba assicurarsi che il suo agire sia necessario e non eccedente rispetto all'obiettivo perseguito dalla norma attributiva del potere e, in ultima analisi, che esso sia l'esito della previa individuazione e comparazione di tutti gli interessi concorrenti in gioco.

Se si accede a tale ordine di idee, per quei provvedimenti la cui adozione è rimessa alla scelta discrezionale dell'a.f. (*id est* per il fermo *ex* art. 69 cit. e per la sospensione dei rimborsi *ex* art. 23 cit.) non solo si può sostenere, con il Consiglio di Stato, che la motivazione, per essere esauriente, debba rendere ragione del pericolo di inadempimento, ma si può ipotizzare che essa debba altresì dare conto del fatto che l'a.f. abbia espletato tutte quelle valutazioni che il principio di proporzionalità implica, *id est* abbia tenuto in considerazione gli elementi che connotato la posizione del destinatario (172). Elementi soggettivi che, a loro volta, non si esauriscono nel rinvio ai comportamenti del debitore che potrebbero far temere la sottrazione di garanzia (173), ma includono ogni dato – a cominciare dalla situazione patrimoniale/reddituale – idoneo a identificare il livello di "incisività" dell'adozione della misura per il suo potenziale destinatario (174).

---

tivo possa derivare al destinatario dell'azione ritenuta illegittimo un danno grave e irreparabile, il secondo, quello amministrativo, è funzionale non a garantire l'efficacia della reazione avverso il potere esercitato ma strumentale al suo corretto esercizio". Evidenzia detta differenza anche U. Pototschnig, *Sospensione amministrativa e provvedimenti cautelari*, cit., 1469, secondo il quale "trattandosi di salvaguardare l'interesse pubblico, i poteri cautelari sono non quelli a disposizione del giudice, ma quelli assai più ampi di cui dispone l'autorità amministrativa".

(172) In tal senso con riferimento al sequestro di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 v. C. Glendi, *Il sequestro conservativo "pro fisco"*, in *Corr. trib.*, 1999, 694-695.

(173) Cfr. B. Bellè, *op. cit.*, 2024 testo e nota 93, ove l'A. aggiunge che "In termini generali, quindi, ne discende la possibilità per le commissioni tributarie di accertare il vizio di eccesso di potere secondo canoni di proporzionalità e adeguatezza e del dovere di graduazione della coazione".

(174) La proporzionalità in senso stretto implica, infatti, la necessità di valutare che la misura adottata dai pubblici poteri non sia tale da gravare in maniera eccessiva sull'interessato e da risultargli, perciò, intollerabile. Così D.U. Galetta, *I principi di proporzionalità e ragionevolezza*, in *Principi e regole dell'azione amministrativa*, a cura di M.A. Sandulli, Milano, 2023, 169 ss., spec. 170. Sul significato e sulle implicazioni della previsione di cui all'art. 10-*ter* della l. n. 212 del 2000 v. M. Nussi, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in *La riforma fiscale – I diritti e procedimenti*, vol. II, a cura di A. Giovannini, 2024, 45 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Si potrebbe obiettare che siffatte valutazioni implichino un'istruttoria attenta e approfondita, e non sommaria come è nel caso dei procedimenti cautelari. In effetti, non si può negare che l'urgenza del provvedere possa apparire in contrasto con l'osservanza del principio di proporzionalità. Questa tensione non può, però, comportare un'automatica prevalenza delle ragioni dettate dalla tutela dell'interesse pubblico. Vi è invero sempre la necessità, come conferma la giurisprudenza che ha riconosciuto l'applicabilità del principio di proporzionalità anche nell'adozione delle ordinanze contingibili e urgenti (175), di operare un adeguato contemperamento dell'interesse pubblico con tutti gli altri meritevoli di tutela; e questo perché tale bilanciamento finisce per rappresentare la vera essenza dello Stato di diritto (176).

Diverse sono chiaramente le ricadute che l'inquadramento proposto genera sulle misure di cui agli artt. 28-*ter* e 48-*bis* che devono essere adottate in presenza delle condizioni stabilite dalla legge. Per queste può ritenersi esclusa la necessità di una specifica motivazione in ordine alle ragioni dell'urgenza, essendo queste identificate, come detto, nella situazione dell'inadempimento. Invero, l'assenza di discrezionalità in senso stretto incide indubbiamente sull'ampiezza della motivazione e sui vizi eccepibili avverso detti atti, per i quali non potrebbe ravvisarsi l'ipotesi di eccesso di potere. Ciò non toglie che anche tali provvedimenti, in quanto lesivi della sfera giuridica del destinatario, debbano potere essere sottoposti al controllo giurisdizionale, al fine di verificare il corretto esercizio del potere cautelare innanzitutto nel momento del c.d. accertamento "qualificativo" delle inadempienze di natura tributaria ed extra tributaria (177).

Riguardo a quest'ultimo profilo (accertamento della condizione di inadempimento), ma non solo, affermare – come si è affermato – che le misure siano espressione del potere di autotutela esecutiva, rispetto al quale quello cautelare è ancillare, significa ancorare anche il potere cautelare al rigoroso rispetto del principio di legalità e, dunque, escludere *in apicibus* interpretazioni/applicazioni "estensive" dei presupposti previsti per ciascuno dei suddetti istituti e dei caratteri che li connotano.

Si pensi, ad esempio, alla prospettata "proroga", oltre il termine di 60 giorni, della durata del blocco *ex* art. 48-*bis* o, ancora, all'adozione di

---

(175) In quest'ultimo senso v. T.a.r. Lazio, Roma, sez. II-*bis*, 4 marzo 2021, n. 2707.

(176) Cfr. D.U. Galetta, *I principi di proporzionalità e ragionevolezza*, cit. 174. Sarà dunque il giudice a verificare se il principio di proporzionalità sia stato compiutamente applicato.

(177) Sul punto con riferimento all'art. 48-*bis* v. M.G. Ortoleva, *op. ult. cit.*, 225 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

questa misura per arrestare il pagamento di somme non suscettibili di pignoramento *ex* art. 72-*bis* cit. Sulla scorta di quanto affermato detti provvedimenti, ove adottati, dovrebbero ritenersi illegittimi.

Analogamente, tornando alle misure nella disponibilità dell'agenzia delle entrate, dovrebbero considerarsi precluse sia la sospensione di cui all'art. 23 in presenza della mera notifica del c.d. avviso bonario *ex* artt. 36-*bis* o 36-*ter* del d.p.r. n. 600 del 1973 ([178]) sia l'adozione di un provvedimento di sospensione indistintamente fondato sull'art. 23 e sull'art. 69. A tal proposito sembra, in effetti, che i tempi siano ormai maturi per ritenere che, allorché il credito a tutela del quale la misura cautelare è adottata è di natura tributaria, non ci sia più spazio per il fermo amministrativo generale la cui disciplina presenta profili di insanabile contrasto con il principio di proporzionalità ora disposto anche dal citato art. 10-*ter*.

Riepilogando e concludendo si possono formulare le proposizioni che seguono.

L'accertata natura di provvedimenti esecutivi cautelari pare consentire di individuare le coordinate generali entro le quali il potere con esse attribuito all'a.f. deve essere esercitato e, per tale via, di rinvenire nel sistema quell'ordito di guarentigie che va riconosciuto ai destinatari di quei provvedimenti che, anche se di carattere interinale, sono lesivi della loro sfera giuridica. Guarentigie, a ben vedere, irrinunciabili, salvo a dare la stura in nome dell'interesse fiscale ad un processo suscettibile di far regredire il sistema verso antiche forme di supremazia dell'amministrazione pubblica che l'avvento dello Stato di diritto ha definitivamente archiviato.

L'analisi condotta secondo una prospettiva marcatamente diacronica non restituisce, però, un risultato univoco e confortante: mentre l'istituto di cui all'art. 23 cit. sembrava segnare una netta linea di discontinuità rispetto al fermo amministrativo generale, a distanza di un quinquennio, con l'introduzione della sospensione dei rimborsi *ex* art. 28-*ter* e del blocco dei pagamenti di cui all'art. 48-*bis*, le esigenze di salvaguardia degli

---

([178]) In tal senso v. circolare ag. entrate, n. 33/E del 2016. Qualche dubbio potrebbe residuare in caso di notifica di cartelle di pagamento *ex* artt. 36-*bis* e 3-*ter* citati, stante la peculiare natura di tali atti. A tal proposito si segnala una recente sentenza della giurisprudenza di legittimità – la n. 20513 del 24 luglio 2024 – nella quale i Massimi Giudici, a fronte della contestazione in ordine alla mancata prova della notifica al contribuente delle cartelle da cui scaturiva il controcredito vantato in compensazione, sostengono che sia "incorsa in errore di diritto la CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) della Toscana che ha ritenuto sufficiente il deposito da parte dell'Agenzia delle entrate delle "interrogazioni al sistema informativo dei ruoli... con la indicazione delle date di notifica delle relative cartelle di pagamento".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

interessi finanziari e di contrasto alla cosiddetta evasione da riscossione – senz'altro reali e improcrastinabili – sembrano nettamente prevalere e condurre un arretramento delle garanzie dei cittadini dinanzi all'amministrazione pubblica.

Anche la recente riforma della riscossione sembra andare nella medesima direzione. L'attenzione del legislatore sembra, ancora una volta, essenzialmente rivolta alla necessità di rafforzare le misure cautelari e per esse la riscossione. Dal decreto legislativo n. 110 (e ancor prima dalla legge delega) non traspare la consapevolezza dell'urgenza di un'armonizzazione effettiva delle misure cautelari dell'ente impositore e di quelle dell'Agente della riscossione.

Non si pone così alcun rimedio alle aporie del sistema, le quali al contrario, per certi versi, risultano amplificate dalla modifica dell'art. 28-*ter*: a fronte di un analogo inadempimento (in specie dell'omesso versamento di somme recate da una o più cartelle di pagamento/avviso di accertamento esecutivo per un importo superiore a cinquemila euro) il contribuente può vedersi notificare o una proposta di compensazione, che però può rifiutare (in attesa ad esempio di ottenere in giudizio l'annullamento della pretesa dell'a.f.), o, direttamente, un pignoramento presso terzi. E, ancora, a fronte di un analogo inadempimento, il soggetto che vanta un credito di importo inferiore a cinquemila euro di natura privatistica può ottenerne il pagamento, quello che vanta un credito da rimborso "subisce", invece, il provvedimento di sospensione.

In presenza, tra le altre, di tali distonie, l'auspicio non può che essere quello di una rimeditazione del sistema delle misure cautelari che sia attenta anche alle istanze dei contribuenti e che proceda lungo i binari dei principi dello Stato di diritto.

MARIA GRAZIA ORTOLEVA (*)

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e valutato positivamente da due componenti del Comitato scientifico della Rivista.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

MOTIVI DI RICORSO E ORDINE DELLE QUESTIONI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Sintesi: Il presente contributo affronta due temi distinti ancorché, evidentemente, connessi. In primo luogo, si cercherà di approfondire come deve essere risolto, nel processo tributario, il tema dell'ordine di decisione delle più domande o più questioni proposte cumulativamente in giudizio E ciò anche alla luce della nuova formulazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e della introduzione di una specifica disciplina dei vizi degli atti impugnabili nello statuto dei diritti del contribuente. In secondo luogo, muovendo dalla soluzione offerta sul tema dell'ordine delle questioni, si proporrà qualche riflessione sulle sue conseguenze in ordine al nuovo istituto della sentenza resa in forma semplificata.

SOMMARIO: 1. Le finalità dell'indagine. – 2. Inquadramento del problema. – 3. Il quadro delle soluzioni generalmente accolte nel processo civile. – 3.1. L'ordine delle domande. – 3.2. L'ordine delle questioni. – 4. L'ordine delle domande e delle questioni nel processo tributario. – 4.1. L'ordine delle domande. – 4.2. L'ordine delle questioni di merito. – 5. La sentenza in forma semplificata.

1. – *Le finalità dell'indagine*

Questo breve saggio ha due obiettivi.

Il primo, reso esplicito sin dal testo, è di riflettere sull'ordine delle questioni nel processo tributario, ossia su un tema che solo in apparenza è marginale: basta pensare, se non altro, alla sua rilevanza in relazione al problema dell'"assorbimento" (1).

Il secondo obiettivo è più indiretto e riguarda la determinazione dell'esatta portata della disposizione recata dall'art. 47-*ter*, 3° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 in materia di sentenza resa in forma semplificata.

Si tratta di un profilo rispetto al quale l'incidenza del primo oggetto dell'indagine – ossia l'ordine delle questioni – non è, forse, particolarmente appariscente, ma, a ben guardare, è in qualche misura decisivo; perché è chiaro, in fin dei conti, che, come è stato detto, "la giusta taglia" della sentenza non è determinabile in astratto e non si può stabilire quanto

(1) Si tratta, peraltro, di un tema che, nonostante gli assai numerosi e autorevoli contributi da parte dei cultori del diritto processuale civile e amministrativo, risulta quasi del tutto trascurato nell'ambito degli studi di diritto tributario. Fra le eccezioni, merita di essere segnalato il contributo di C. Glendi, *Ordine di decisione delle questioni, primato della ragione più liquida e obbligo di chiarezza negli atti del nuovo processo tributario,* in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 209 nel quale, tuttavia, si prende in esame la disciplina anteriore alle più recenti riforme del processo tributario e dello Statuto dei diritti del contribuente le quali, come avremo modo di osservare, rivestono un particolare rilievo (anche) rispetto al tema qui esaminato.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

semplificata possa essere la sentenza, se non si parte da ciò deve necessariamente essere in essa contenuto.

2. – *Inquadramento del problema*

La corretta impostazione dell'indagine richiede alcune precisazioni preliminari finalizzate a mettere a fuoco i criteri in base ai quali definire il problema e prospettare le soluzioni.

A. Il punto di partenza è ovvio, ma è necessario comunque esplicitarlo. È evidente, infatti, che l'interrogativo circa l'esistenza o meno di un ordine decisorio si pone soltanto nel caso in cui ricorra ciò che tecnicamente si definisce come "cumulo", ossia solo là dove più domande e/o più questioni siano introdotte simultaneamente nel processo.

Un problema di ordine della decisione non sussiste per definizione se si è in presenza di una sola domanda o di una sola questione.

B. Occorre, poi, distinguere fra ordine di *esame* e ordine di *decisione.*

Il fatto che il giudice possa prendere in esame le domande o le questioni cumulate in un determinato *ordine* è, in linea di principio, irrilevante fin tanto che egli, poi, le debba comunque decidere tutte.

Ciò che rileva è, invece, l'ordine *decisorio*, ossia se il giudice abbia il potere o il dovere di seguire un determinato ordine nel decidere le diverse domande o le diverse questioni cumulativamente introdotte nel giudizio.

C. Quest'ultima precisazione ne impone immediatamente un'altra. Ed è che l'ordine decisorio – tanto se stabilito dal giudice, quanto se impostogli *ab externo* – è rilevante solo se la sua osservanza comporti, poi, la possibilità di omettere la decisione su alcune domande o su alcune questioni che si collocano a un grado posteriore rispetto all'ordine dato (2).

D. Si deve anzi specificare che, posto in questi termini, il problema dell'ordine decisorio (delle domande o delle questioni) si pone in diretto collegamento, come peraltro abbiamo anticipato, con il tema dell'assorbimento e con quello del giudicato implicito.

---

(2) Osserva correttamente V. Domenichelli, *Il principio della domanda nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, 26 ss. che, se il ricorrente non gradua i motivi, il giudice resta libero di esaminarli secondo l'ordine che ritenga più logico, ma poiché (secondo un determinato ordine d'idee proprio del diritto processuale amministrativo sul quale ci soffermeremo più oltre) resta fermo l'obbligo di deciderli tutti con il divieto di assorbirne alcuni, non ha rilievo l'ordine con cui il giudice li esamini ed eventualmente li accolga o li respinga.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Più in particolare, solo là dove vi sia un ordine giuridicamente rilevante (3) si potrà dire (i) che vi è assorbimento, ove il giudice abbia omesso di giudicare circa la domanda o la questione avente una collocazione postergata rispetto a quella decisa (4) e, viceversa, (ii) che vi è giudicato implicito ove il giudice abbia omesso di giudicare circa la domanda o la questione avente una collocazione antergata (5).

E. Come si è appena detto, l'ordine decisorio potrebbe, in astratto, essere fissato dal giudice medesimo o essergli imposto dall'esterno, in altri termini esso può essere espressione di un *potere* o di un *dovere* del giudice. Questa affermazione introduce, a sua volta, ad alcune puntualizzazioni ulteriori.

E.1. La prima, anch'essa evidente, è che l'ordine decisorio può essere stabilito dal giudice solo là dove un vincolo esterno non esista o sia derogabile.

Conseguentemente, il problema di un ordine decisorio stabilito dal giudice può essere affrontato solo dopo aver risolto il problema relativo all'esistenza di limiti esterni al potere del giudice di stabilire da sé l'ordine decisorio delle più domande e/o delle più questioni introdotte cumulativamente nel giudizio.

---

(3) Ivi incluso quello del primato della ragione più liquida che, secondo l'ordine d'idee qui accolto, costituisce pur sempre un criterio decisionale che determina la precedenza di una questione rispetto alle altre, solo che tale ordine è stabilito, in fatto, dal giudice con la discrezionalità di cui diremo.

(4) Occorre, però, precisare che l'assorbimento si atteggia diversamente nel caso in cui esso abbia ad oggetto domande o questioni. Nel primo caso è stato affermato (C. Consolo, *Il cumulo condizionale di domande,* I, *Struttura e funzione*, Padova, 1985, 443) che "la dichiarazione di assorbimento altro non significa se non decisione – a contenuto negativo e motivata dal nesso condizionale che le domande proposte – sull'oggetto di giudizio preliminare e puramente processuale che la domanda, per quanto subordinata, incondizionatamente pone all'esame del giudice, riguardando esso esclusivamente la sussistenza o meno del suo (ulteriore) dovere decisorio di merito".

Viceversa, nel caso di cumulo di questioni l'assorbimento opera non sul piano del giudizio e del suo oggetto, ma su quello del processo argomentativo su cui il giudizio di una data causa si innesta e nessuna esigenza ricorre conseguentemente per una pronuncia decisoria dichiarativa dell'assorbimento di una data questione, non trattandosi di un autonomo *thema decidendum* posto dalla parte all'esame del giudice, ma solo di un punto di cognizione divenuto superfluo o non indispensabile (in questo senso A. Villa, *La graduazione delle questioni di merito*, Giappichelli, Torino, 2023, 117).

(5) Ma qui la questione è assai più controversa, ritenendosi, a nostro avviso correttamente, erronea in sé la nozione di giudicato implicito: per tutti, cfr. E. Allorio, *Critica della teoria del giudicato implicito*, in *Problemi di diritto*, II, *Sulla dottrina della giurisdizione e del giudicato e altri studi*, Milano, 1957, 215 ss. Lungi dal voler quindi accogliere la nozione di giudicato implicito, quello che si intende pertanto dire nel testo è che, comunque, essa (ove ritenuta ammissibile) si fonda sull'esistenza di un ordine predeterminato di giudizio sulle questioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

E.2. Il vincolo esterno (rispetto al giudice) può essere, ovviamente, stabilito dalla legge. A questo riguardo sono due le precisazioni che meritano di essere svolte.

Da un lato, occorre aver presente che il vincolo legale può assumere due forme: esso può consistere nell'obbligo di decidere comunque *tutte* le domande o le questioni (si tratta del c.d. "vincolo di completezza") oppure, alternativamente, può consistere nella fissazione di uno specifico ordine graduato.

Le due soluzioni sono *diametralmente opposte* rispetto al problema dell'assorbimento, nel senso che il vincolo di completezza esclude in assoluto l'assorbimento, mentre ogni altro ordine legale rende l'assorbimento sempre consentito (ricorrendone le condizioni).

Entrambe le soluzioni sono *convergenti*, però, per ciò che attiene al potere del giudice (e delle parti) di fissare un ordine delle domande e delle questioni. Sussistendo, infatti, o l'uno o l'altro dei due limiti legali, il potere del giudice o delle parti di stabilire un ordine decisorio si risolve nel problema di stabilire il grado di derogabilità della disciplina legale (6).

Dall'altro lato, occorre aver presente che il vincolo legale può essere *espresso* o può essere *implicito* nei principi generali del processo. In tutti e due i casi, il contenuto del vincolo pone un problema di interpretazione, ma è chiaro, tuttavia, che là dove esso venga dedotto dai principi generali del processo la sua individuazione risentirà inevitabilmente e in misura più accentuata dalle concezioni che gli interpreti hanno dei principi medesimi.

E.3. Infine, quando non sussista un inderogabile limite legale, l'ordine delle domande e delle questioni può essere rimesso all'iniziativa delle parti e, in particolare, a quella dell'attore per ciò che attiene alle domande e a quella dell'attore e del convenuto per ciò che attiene alle questioni (ricomprendendo in tale nozione anche le eccezioni). In questo caso, come do-

---

(6) Questa affermazione è parzialmente divergente da quella affermata da S. Menchini, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, 975 ss. Se è vero, come afferma Menchini, che l'art. 187 c.p.c. è norma dalla quale si deduce, al tempo stesso, l'inesistenza di un vincolo di completezza e l'esistenza del principio del primato della questione più liquida, non sembra viceversa corretto – non sul piano del diritto positivo (dove l'affermazione di Menchini è, naturalmente, del tutto corretta), ma su quello della logica astratta – che l'inesistenza del vincolo di completezza sia sufficiente di per sé per pervenire affermare il primato della ragione più liquida, essendo invece necessario altresì che non vi sia un altro ordine legale di decisione delle questioni.

Sul punto ci pare convergente l'opinione di A. Motto, *L'ordine di decisione delle questioni pregiudiziali di rito nel processo civile di primo grado*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2017, 631, secondo cui la presenza di un ordine legale di decisione delle questioni impedisce la decisione della questione subordinata ancorché "è bene sottolinearlo, la prima sia di pronta soluzione, mentre la seconda necessiti di essere trattata ed istruita" (l'affermazione è fatta con riferimento alle questioni di rito, ma, sotto il profilo logico, ha valenza generale).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vrebbe risultare evidente da quanto si è detto in precedenza, occorre interrogarsi sia sull'esistenza in sé del potere delle parti di imporre al giudice un vincolo nell'ordine di decisione delle questioni e delle domande, sia dei rapporti fra il potere così eventualmente riconosciuto e l'ipotetica esistenza di un vincolo legale.

Detto diversamente, occorre stabilire se alle parti spetti il *monopolio* rispetto alla fissazione dell'ordine delle domande e delle questioni ovvero se il loro potere possa esplicarsi solo all'interno dei limiti legali.

F. Infine, occorre appena ricordare che il problema dell'ordine delle questioni si pone sia relativamente al cumulo delle questioni di rito (7), sia rispetto al cumulo delle questioni di merito, sia, infine, rispetto al cumulo di questioni di rito *e* di merito (8).

In questa sede, non ci occuperemo, tuttavia, di questo aspetto, limitando la trattazione al problema, già di per sé sufficientemente articolato, dell'ordine delle questioni meritali.

Così come, del pari, resta estraneo al discorso che qui s'intende condurre l'ipotesi in cui l'ordine sia dettato dalla struttura medesima delle questioni, tale per cui la decisione relativa ad una si riflette necessariamente – in ragione del predetto legame strutturale – sulla decisione riguardante l'altra.

---

(7) Tema anch'esso non poco dibattuto. Si veda, ad esempio, il problema dei rapporti fra la questione della giurisdizione e quella di competenza su cui, cfr., per tutti, C. Glendi, *Viene prima la competenza o la giurisdizione?* Ovumne prius exiterit an gallina*?*, in *Giur. it.*, 2016, 846.

(8) È, anzi, proprio rispetto al caso di cumulo di questioni di rito e di merito che si pone il problema, al quale abbiamo già fatto cenno, del giudicato implicito che riguarda il caso in cui il giudice decida la questione di merito omettendo di decidere la questione di rito. Sul tema, cfr., *ex multis*, la recente Cass. civ., sez. I, 20 aprile 2020, n. 7941, in *Giur. it.*, 2020, 2446, con nota di Amodei D., *Questione di rito non esaminata e rilievo d'ufficio in sede di impugnazione*. Per un esame più completo della questione, cfr., nella letteratura più recente, A. Motto, *L'ordine di decisione delle questioni pregiudiziali di rito nel processo civile di primo grado*, cit., 637 e G. Fanelli, *L'ordine delle questioni di rito nel processo civile in primo grado*, Pisa, 2020.

Merita solo segnalare, per scrupolo di completezza, che nel rapporto fra questioni di rito e questioni di merito l'ordine decisorio può risultare violato anche nel caso in cui il giudice dopo aver accolto la questione di rito, giudichi comunque nel merito. In questo caso, è pacifica la soluzione secondo cui, essendosi il giudice spogliato della *potestas judicandi* a seguito dell'accoglimento di una questione pregiudiziale di rito, la decisione sulla questione di merito sarà da considerarsi resa *ad abundatiam* e, sulla stessa, non può formarsi giudicato cosicché essa non richiede di essere autonomamente censurata.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. – *Il quadro delle soluzioni generalmente accolte nel processo civile*

Prima di affrontare direttamente nel nostro tema – che è quello dell'ordine di decisione delle domande e delle questioni cumulativamente proposte nel processo tributario – è utile aver chiaro come i vari profili prima richiamati sono affrontati e risolti nel processo civile.

Ovviamente, questo non significa volere o potere ignorare le soluzioni che, in proposito, sono prospettate nell'ambito del processo amministrativo. Anzi, come si vedrà, tali soluzioni sono, a nostro parere, particolarmente rilevanti anche per il processo tributario e saranno significativamente valorizzate.

Tuttavia, per la chiarezza delle idee, sembra utile fare inizialmente riferimento al quadro delle soluzioni generalmente accolte nel processo civile. Sia perché nel processo civile, pur registrandosi le normali divergenze di opinioni fra i vari autori, il quadro di riferimento si presenta decisamente più "stabile" – anche perché meno influenzato dal problema della natura soggettiva o oggettiva della giurisdizione (9) –, sia perché, come anche si vedrà, il "dialogo" dei giudici amministrativi con quelli civili è particolarmente intenso.

Ciò premesso, nel tratteggiare tale quadro generale, è indispensabile distinguere fra ordine delle domande e ordine delle questioni.

3.1. – *L'ordine delle domande*

Il discorso relativo all'ordine delle domande può essere svolto, per le ragioni che risulteranno immediatamente evidenti, in termini di massima sintesi.

Tenendo presente i vari criteri direttivi indicati nel precedente paragrafo 2, possiamo schematicamente muovere dalla constatazione che non è dubbio che più domande possono essere proposte cumulativamente in giudizio.

Tale cumulo può atteggiarsi in modo diverso.

Viene in rilievo, innanzi tutto, il c.d. cumulo semplice, il quale sussiste là dove l'attore non introduce alcuna graduazione fra le più domande cumulativamente proposte.

In questo caso, il giudice è soggetto al vincolo legale espresso dall'art. 112 c.p.c. che, come tutti sappiamo, impone di pronunciarsi su tutte le domande (10).

---

(9) Per l'incidenza di questo tema sul problema dell'ordine delle questioni nel processo amministrativo, si rinvia, fin d'ora, a M. Trimarchi, *Principio della domanda e natura del processo secondo l'adunanza plenaria del Consiglio di Stato*, in *Dir. proc. amm.*, 2016, 1101 ss.

(10) Per tutti, cfr., A. Villa, *La graduazione delle questioni di merito*, cit., 112: "Rispetto

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Vi è, dunque, un vincolo di completezza con riferimento al quale, è bene puntualizzare che esso sussiste anche in caso di subordinazione logica fra le domande: se l'attore chiede la risoluzione del contratto e la restituzione della cosa trasferita in base al contratto risolto, il giudice che rigetta la domanda di risoluzione deve anche rigettare la domanda di restituzione, ancorché, chiaramente, tale seconda pronuncia è logicamente conseguenziale alla prima (11).

Posta, dunque, l'esistenza di un vincolo legale, occorre interrogarsi, coerentemente con lo schema concettuale proposto, in ordine alla derogabilità del medesimo ad opera delle parti (e, più precisamente, dell'attore o del convenuto nel caso di cumulo di domande riconvenzionali).

Sovviene, al riguardo, il generale principio dispositivo che, così come consente di introdurre solo alcune domande, legittima altresì, secondo un'opinione che crediamo pacifica, la graduazione delle domande cumulativamente proposte; tale graduazione determina il *cumulo condizionale di domande* che può atteggiarsi come successivo, eventuale o alternativo (12).

Si precisa solo, in dottrina, che la condizionalità attiene alla trattazione (e decisione) delle domande, non alla loro introduzione in giudizio, nel senso che si avrà litispendenza simultanea anche per le domande subordinate (13), cosicché il vincolo imposto al giudice, in caso di cumulo condizionale, consiste nell'obbligo di trattazione della domanda condizionata solo subordinatamente alla decisione della domanda condizionante.

Proprio perché la graduazione condizionale è espressione del principio dispositivo, la violazione dell'ordine delle domande costituisce un *error in procedendo* e, particolare, nella violazione del principio della corrispondenza fra chiesto e pronunciato.

---

al cumulo di domande giudiziali, il riferimento è la latitudine oggettiva del giudizio, con la conseguenza che il dovere decisorio del giudice concerne (sussistendone in presupposti) tutte le domande dedotte, salvo il condizionamento della parte interessata, che può eccezionalmente comportare l'assorbimento di una di esse".

(11) Cfr., in questi termini, F.P. Luiso, *Diritto processuale civile*, *I, Principi generali*, Milano, 2017, 98. nonché C. Consolo, *Il cumulo condizionale di domande, I, Struttura e funzione*, cit., 443.

(12) Per tutti, cfr., G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile, Le azioni*, rist., Napoli, 1980, 1130 ss. secondo la cui definizione il cumulo condizionale può essere *successivo*, quando una azione è proposta con la condizione che prima sia accolta un'altra; oppure *eventuale* quando un'azione è proposta per l'evento che l'altra sia respinta, ovvero ancora, *alternativo* "quando più azioni sono proposte perché o l'una o l'altra sia accolta". Per la sua particolare configurazione l'ammissibilità del cumulo condizionale alternativo è concepita in termini molto restrittivi (cfr. A. Villa, *La graduazione delle questioni di merito*, cit., 100 ss.).

(13) Cfr. C. Consolo, *Il cumulo condizionale di domande, I, Struttura e funzione*, cit., 44 ss. Nello stesso senso l'unanime dottrina successiva per la quale si rinvia a A. Villa, *La graduazione delle questioni di merito*, cit., 136 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3.2. – *L'ordine delle questioni*

Premesso che la questione è "identificabile in termini di antecedente della decisione che, da un lato, è oggetto di contestazione tra le parti (e quindi non è riguardabile quale mero punto pregiudiziale), ma, dall'altro, è risolto *incidenter tantum*, cioè soltanto come un passaggio obbligato nell'iter logico della decisione vera e propria (e quindi non integra una vera e propria causa)" (14), le soluzioni dei diversi profili di problematicità si presentano alquanto più articolate e – sia pure con qualche semplificazione che inevitabilmente sacrifica la maggiore varietà di opinioni riscontrabili in dottrina – possono essere così sintetizzate.

Fermo restando che, nel processo civile, il cumulo (semplice) di questioni non solo è ammesso, ma rappresenta, anzi, una circostanza del tutto normale, si può dire che la legge non impone alcun vincolo di completezza, né impone alcun altro vincolo (15).

È questa la conseguenza dell'interpretazione generalmente accolta dell'art. 187 c.p.c. con la precisazione che tale disposizione regola espressamente i rapporti fra istruttoria e trattazione della causa, ma, ai fini che qui interessano, è ritenuta unanimemente espressiva di un principio operante anche solo in sede di trattazione (cioè quando al giudice è rimessa una causa completamente istruita) (16).

Secondo tale principio il giudice potrà fissare egli stesso un ordine nella decisione delle questioni adottando, in tal caso, il criterio del primato della ragione più liquida.

Ci pare di poter dire con sufficiente certezza che si tratta di un potere esclusivo del giudice, sia nel senso che egli è libero di attenersi a questo criterio, senza però esservi obbligato; sia nel senso che l'individuazione della questione più liquida è rimessa al suo libero (e insindacabile) apprezzamento (17).

---

(14) In questi termini A. Villa, *La graduazione delle questioni di merito*, cit., 11 sulla scorta della definizione tradizionale già proposta da F. Menestrina, *La pregiudiciale nel processo civile* Vienna, 1904, 123, e di A. Romano, *La pregiudiziale nel processo amministrativo,* Milano, 1958, 38.

(15) Cfr., per tutti, S. Menchini, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, cit., 976 ss.

(16) In tal senso S. Menchini, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, cit., 975. Diversamente orientata è S. Alunni, *Principio della ragione più liquida: rito e merito nell'ordine di trattazione*, in *Giur. it.*, 2016, 2624, che reputa "di matrice dottrinale" il principio del primato della ragione più liquida; ma si tratta di opinione decisamente minoritaria.

(17) Cfr., espressamente, A. Motto, *L'ordine di decisione delle questioni pregiudiziali di rito nel processo civile di primo grado*, cit., 640 e la dottrina ivi richiamata.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il problema che residua, a questo riguardo, è quindi quello di stabilire se il potere del giudice può subire limitazioni per effetto dell'esercizio dei poteri attribuiti alle parti.

L'opinione decisamente prevalente è nel senso che il potere delle parti di vincolare il giudice a uno specifico ordine – graduando le questioni che egli dovrà risolvere – è riconosciuto entro un ambito ristretto.

Più in particolare, dalla premessa che il potere del giudice è il riflesso del principio di economia endo-processuale (18) si fa discendere la conseguenza che esso possa trovare limitazione solo nell'esercizio di una facoltà di gradazione che sia espressione di valori superiori del processo, in quanto intesi a pervenire a un giudizio che attui una migliore e più completa definizione della causa realizzando valori di economia extra-processuale.

Resta fermo, però, che la deroga al principio del primato della ragione più liquida, pur dove sia conseguenza del riconoscimento di tali valori processuali, opera solo come riflesso del potere riconosciuto alle parti. Altrimenti detto, i predetti valori del processo fondano, appunto, il potere di gradazione delle questioni ad opera delle parti e non un vincolo legale di gradazione che si imponga, *ex se*, al giudice.

Cosicché, la graduazione rilevante è quella che, risultando da una scelta esplicita delle parti, trova espressione in una formulazione prescrittiva e non meramente descrittiva (19).

Il quadro fin qui tracciato sembra però derogato – ed è questo un punto estremamente importante ai nostri fini – nel caso dei giudizi di impugnativa degli atti di esercizio dei poteri sostanziali.

A questo riguardo le opinioni appaiono maggiormente oscillanti, ma ci sembra comunque possibile indicare taluni punti fermi o maggiormente condivisi.

In estrema sintesi, parrebbe indubbio che in questo genere di processi vi sia un'attenuazione del primato della ragione più liquida, restando invece ancora non pienamente definito se questa attenuazione dipenda dall'operare di un vincolo legale (con conseguente necessità di determinare il contento del vincolo medesimo), oppure sia l'effetto del rafforzamento del potere delle parti di vincolare il giudice a una graduazione ritenuta maggiormente satisfattiva o conformativa e/o di imporre un vincolo di completezza.

Con riguardo al primo profilo, ossia alla questione se l'attenuazione del principio del primato della ragione più liquida dipenda dall'operare di

---

(18) Cfr., ancora, S. Menchini, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, cit., 975 ss.

(19) Così A. Villa, *La graduazione delle questioni di merito*, cit., 69.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un vincolo legale, dobbiamo rilevare l'esistenza di un consenso molto vasto in ordine al principio secondo cui, in questo tipo di giudizi, proprio perché più accentuata è la possibilità di nuovi atti di esercizio del potere, è maggiore l'esigenza di tutelare i valori di economia extraprocessuale e, al tempo stesso, di effettività della tutela giurisdizionale.

Il vincolo legale di cui si postula l'esistenza dovrebbe avere un contenuto coerente con i valori di cui costituisce espressione e ciò orienta verso la sua configurazione come un vincolo di completezza. Ma sussistono, tuttavia, anche opinioni che inclinano verso l'esistenza di una graduazione basata sulla preferenza per la decisione della questione che risulta idonea a porre capo a una decisione maggiormente conformativa (20).

Dall'altro lato, sia pure per le medesime ragioni, sembrerebbe propendersi per il riconoscimento di un rafforzato potere dell'attore di fissare un ordine delle questioni – funzionale a garantire soluzione che, nell'opinione della parte, offra una miglior tutela dei valori di effettività ed economia (extra) processuale – ovvero nel senso di imporre un vincolo di completezza nell'esame delle questioni (21).

4. – *L'ordine delle domande e delle questioni nel processo tributario*

Così sommariamente ricostruito il quadro degli astratti criteri di riferimento (cfr. il § 2) per la soluzione del problema e della soluzione concretamente accolta nell'ambito del processo civile (cfr. il § 3), possiamo passare finalmente ad affrontare il tema di nostro stretto interesse.

Ovviamente, anche rispetto al processo tributario, è opportuno condurre il ragionamento distinguendo fra domande e questioni.

---

(20) Per l'esistenza di un vincolo di completezza, cfr. A. Motto, *Poteri sostanziali e tutela giurisdizionale*, Giappichelli, Torino, 2012, 182, nt. 225 ove si osserva che il giudice "di fronte alla deduzione di più vizi dell'atto di esercizio del potere, non deve arrestarsi alla soluzione, in senso affermativo, di una sola di esse, ma deve procedere all'esame anche degli altri profili; per tal via, infatti, è possibile dedurre dal primo giudizio una regola precettiva, in ordine ai futuri atti di esercizio del potere, a più largo raggio". Nello stesso senso, come vedremo, appare orientata la prevalente dottrina amministrativa.

Per un particolare ordine "legale" delle questioni, si veda, invece, Cons. Stato, ad. plen., n. 5 del 2015, su cui ci soffermeremo fra breve.

(21) Cfr., S. Menchini, *Potere sostanziale e sistema delle tutele*, in *Dir. proc. amm.*, 2020, 841 il quale afferma di reputare "quindi preferibile per i giudizi di tipo impugnatorio, non soltanto amministrativi, ma anche civili, il principio della completezza della cognizione, limitando l'assorbimento a casi eccezionali, rispetto ai quali le ragioni pubbliche di economia processuale prevalgono su quelle private di ottenere dalla sentenza un precetto in grado di chiudere la riedizione del potere".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

4.1. – *L'ordine delle domande*

Abbiamo già detto, e non a caso, che un problema di ordine delle domande si pone solo nei casi in cui sia prospettabile un cumulo di domande.

Ed è evidente che questa premessa impone di confrontarsi con una serie di interrogativi in ordine ai quali la dottrina del diritto tributario è notoriamente divisa (22).

Per alcuni, come sappiamo, il processo tributario ha ad oggetto una sola domanda di annullamento rispetto alla quale i motivi del ricorso svolgono solo il ruolo di questioni.

Per altri, pur essendo il processo diretto esclusivamente all'annullamento dell'atto, vi sarebbero tante domande quante sono le possibili *causae petendi* identificate con i motivi del ricorso.

Per altri ancora, il processo potrebbe avere ad oggetto sia domande di accertamento che di annullamento.

Infine, ma non per ultimo, vi è chi ritiene che il processo abbia ad oggetto solo l'accertamento dell'illegittimità della pretesa. Distinguendosi, però, anche in questo caso, fra chi ritiene che la domanda sia unica e chi, invece, prospetta una molteplicità di domande in ragione della molteplicità dei motivi di ricorso.

Non è nostra intenzione prendere posizione sul punto, essenzialmente perché crediamo che la riforma del processo tributario offra una indicazione e una possibile via d'uscita – normativamente fondata – all'altrimenti irrisolvibile *querelle* fra correnti di pensiero diverse (e al loro interno diversificate).

I punti da cui muovere sono, a mio avviso, tre.

Il primo, e di carattere generale, è quello secondo cui – ove non si muova da posizioni rigidamente dogmatiche (23)– si deve ammettere un necessario adeguamento dell'azione processuale ai bisogni di tutela. Quindi, salvo specifiche indicazioni normative, il tipo di domanda e, correlativamente, il tipo di sentenza emessa in accoglimento della stessa devono essere quelle più consentanee al bisogno di tutela.

Il secondo punto è che, anche nella prospettiva del giudizio di annullamento (ossia anche là dove si ritenga di non aderire a una prospettiva dichiarativista), a noi sembrerebbe non più accettabile, alla luce degli

---

(22) È impossibile richiamare, sia pure solo per cenni, un dibattito dottrinale così complesso. Sia pertanto consentito di rinviare, per tutti, alle due recenti collettanee: *Discussioni sull'oggetto del processo tributario* (a cura di M. Basilavecchia e A. Comelli), Cedam, Padova, 2020 e *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele* (a cura di A. Guidara), Pisa, 2021, 441 e ai vari contributi ivi contenuti.

(23) Per un invito ad un approccio non dogmatico al diritto tributario, si veda, da ultimo, G. Fransoni, *Quel che resta del dichiarativismo*, in *Rass. trib.,* 2022, 543 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sviluppi del processo amministrativo, espungere dal nostro processo le sentenze produttive *quantomeno* di effetti anche incisivamente conformativi, fra le quali far rientrare, almeno in linea di principio, le sentenze di accoglimento parziale (indipendentemente dall'atto impugnato) e le sentenze di accoglimento per motivi di merito nel caso di ricorsi avverso avvisi di accertamento (discorso diverso dovendosi fare, caso per caso, rispetto ad altri atti ricompresi nell'elenco degli atti impugnabili).

Infine, la terza premessa al ragionamento che intendiamo sviluppare è che, guardando al processo civile, nel caso di giudizi di impugnazione di atti di esercizio di poteri sostanziali, dopo aver prospettato, ai fini dell'individuazione della domanda, tre possibili alternative – ossia (i) considerare esistente un'unica domanda di annullamento sorretta da possibili (cumulabili) fatti; (ii) considerare che a ciascun fondamento possibile corrisponda una diversa domanda; (iii) adottare una soluzione intermedia fra le due – si è ritenuto persuasivamente preferibile la soluzione intermedia secondo cui "il titolo è dato quindi nel suo complesso, non dall'insieme dei fatti che giustificano e rendono giudizialmente ottenibile l'effetto di annullamento, ma da ciascun sottoinsieme giuridicamente omogeneo di tali fatti" (24).

Alla stregua di queste tre premesse, crediamo possibile valorizzare l'attuale disposto dell'art. 36, 2° comma, n. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992 il quale prevede che nella motivazione della sentenza deve essere contenuta "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto".

Riguardo a questa previsione ci pare che possono farsi oggi due rilievi.

Il primo, che riterremmo abbastanza sicuro, è che le questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità sorreggono due distinte domande.

Non reputiamo infatti possibile, logicamente e giuridicamente, postulare, dopo l'introduzione dell'art. 7-*ter* dello Statuto, che una questione di nullità possa dar luogo a una sentenza di annullamento. Una diversa soluzione ci sembrerebbe una contraddizione in termini che non può essere superata neppure dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992 il quale sembra individuare nell'annullamento la forma generale dei provvedimenti del giudice amministrativo.

Il secondo rilievo è che se, come non ci sembra revocabile in dubbio, la distinzione fra questioni di annullabilità e questioni di nullità sottende una diversità di domande, dal punto di vista sintattico si dovrebbe pervenire alla medesima conclusione rispetto a tutte le "questioni" costituenti

---

(24) C. Consolo, *Spiegazioni di diritto processuale civile*, I, *Le tutele,* Giappichelli, Torino, 2019, 138 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

distinti contenuti della sentenza ai sensi dell'art. 36, 2° comma, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992. In altri termini, anche le questioni di merito (in quanto indicate come distinto contenuto della sentenza rispetto alle questioni di annullamento e di nullità) dovrebbero essere relative a una domanda distinta da quelle di annullamento e di nullità.

È certo, a nostro avviso, che in futuro avremo modo di discutere a lungo se la "fondatezza" di cui parla l'art. 7-*bis*, 2° comma, dello Statuto indichi una condizione diversa dell'atto sotto il profilo anche del tipo di azione (avente contenuto dichiarativo o costitutivo).

Ma, da questo dibattito, per i motivi ai quali abbiamo alluso precedentemente, reputeremmo possibile prescindere in questa sede.

Detto diversamente, ammettiamo pure, almeno in via di ipotesi, che anche le questioni di merito diano luogo all'annullamento dell'atto (alla stregua di quanto indica oggi l'art. 7, comma 5-*bis,* del d.lgs. n. 546 del 1992). Pure in questo caso, ci sembrerebbe indubbio che l'accoglimento (parziale o totale) del ricorso per questioni di merito – o di fondatezza *ex* art. 7-*bis*, 2° comma dello Statuto – metta capo a una sentenza avente una portata conformativa ben diversa rispetto a quella che discende dall'accoglimento dei meri vizi di annullabilità (intesi come riferiti all'atto e non al suo contenuto).

Cosicché, adoperando il medesimo criterio identificativo della domanda al quale abbiamo fatto cenno in precedenza, potremmo dire che, pur nell'ambito di una concezione della sentenza come (unicamente) di annullamento (25), si possono distinguere diverse domande in ragione del diverso sottoinsieme omogeneo di titoli (cioè di questioni) posti a fondamento della domanda, dove il carattere omogeneo che identifica ciascun sottoinsieme è dato dal diverso valore conformativo della pronuncia di accoglimento che, eventualmente, ne consegue.

E allo stesso risultato, a nostro avviso, è dato pervenire muovendo da una prospettiva dichiarativista, in quanto è difficile negare sia che le questioni di annullamento siano dirette ad ottenere una pronuncia costitutiva, sia che le questioni di nullità sottendano una pronuncia che, pur essendo dichiarativa, non sarà omogenea rispetto alle pronunce che accertano la fondatezza della pretesa.

Peraltro, valorizzando ancora una volta la tesi secondo la quale ogni distinto sottoinsieme omogeneo di questioni identifica una diversa domanda, potrebbe risultare tutt'altro che implausibile distinguere ulteriormente,

---

(25) Si badi bene, non vogliamo qui dire che quella del giudizio costitutivo di annullamento sia l'unica prospettiva corretta. Ciò che si vuole dimostrare è solo l'esistenza di una possibile pluralità di domande. Per un inquadramento diretto a tener conto delle variabili e differenti modalità di attuazione del tributo, si veda, più in generale, G. Fransoni, *Quel che resta del dichiarativismo*, cit., *passim.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rispetto alle domande di annullamento, fra quelle che sono sorrette dalla denunzia di vizi che non danno luogo all'obbligo di annullamento in autotutela, da quelle che, invece, si fondano proprio sull'allegazione di questo tipo di vizi. E ciò in quanto, la distinzione fra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa sembra implicare chiaramente una diversa gravità del vizio.

Mi sembra che una soluzione del genere sia ampiamente avallata dal dato normativo e, in linea di principio, fornisca un adeguato criterio ordinatore dello svolgimento del processo tributario.

Se muoviamo da questo presupposto, si possono fare le seguenti affermazioni:

(i) nel processo tributario è ammessa, almeno rispetto all'impugnazione degli avvisi di accertamento, la proposizione cumulativa di più domande;

(ii) se il cumulo è semplice, il giudice deve pronunciarsi su ciascuna di esse; sul punto occorre essere assolutamente e chiaramente perentori: in caso di cumulo semplice non è mai ammesso l'assorbimento fra domande indipendenti e, poiché le domande di nullità, di annullamento puro e semplice e di annullamento-conformativo (se vogliamo esprimerci in questi termini) sono domande indipendenti, la riscontrata l'esistenza di una causa di nullità non legittimerà mai il giudice a omettere di pronunciare sulle altre domande cumulativamente proposte, pena la violazione della corrispondenza fra chiesto e pronunciato; il che, d'altra parte, ha la sua contropartita nella regola per cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile, di talché il ricorrente che avrà domandato solo l'annullamento, non potrà riproporre in un separato giudizio, la domanda di nullità (crederei nemmeno in via di eccezione, ma la questione è, ovviamente esorbitante i limiti della presente indagine);

(iii) direi anche che il processo tributario è certamente retto dal principio dispositivo, con la conseguenza che le domande potranno essere anche cumulativamente proposte in forma condizionale, quasi esclusivamente nella forma del cumulo condizionale eventuale;

(iv) in questo caso, ovviamente, il giudice dovrà rispettare l'ordine delle domande proposto dal ricorrente e si porrà il problema della conseguenza della sua violazione; in altri termini si dovrà stabilire se debba considerarsi come fatta *ad abundantiam* e, come tale, non richieda una specifica impugnazione la statuizione in cui il giudice, accolta la domanda principale, dovesse decidere anche la domanda subordinata. Anche questo tema merita uno specifico approfondimento, ma riterrei preferibile la soluzione negativa, per cui il mancato assorbimento delle questioni proposte in via subordinata (in caso di accoglimento della principale) non impedisce il passaggio in giudicato del relativo capo della sentenza come

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

avviene, invece, nei casi in cui il giudice si sia pronunciato nel merito dopo aver accolto un'eccezione di rito (26).

4.2. – *L'ordine delle questioni di merito*

Come ho sommariamente illustrato in precedenza, la dottrina del processo civile è tendenzialmente concorde nel ritenere che nei giudizi di impugnazione di atti di esercizio del potere sostanziale il principio del primato della questione più liquida subisce un rilevante affievolimento. E tanto dipenderebbe da un più intenso rilievo dell'interesse ordinamentale a una decisione maggiormente stabile che proietti i propri effetti (conformativi) anche rispetto ai possibili ulteriori atti di esercizio del potere. Ferma restando, come pure ho evidenziato, una certa oscillazione di pensiero circa il fatto che i limiti al primato della questione più liquida abbiano carattere legale o dipendano dai più intensi poteri di graduazione riconosciuti all'attore.

Nel processo amministrativo, la questione si pone in termini parzialmente diversi perché l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato è espressamente intervenuta sul punto affermando in termini generali il vincolo di completezza e, quindi, l'obbligo per il giudice di pronunciarsi su tutti i motivi del ricorso, pur temperandolo con alcune deroghe che riguarderebbero, da un lato, l'ipotesi del vizio di incompetenza (27), dall'altro, il prospettato primato del vizio più radicale.

Rispetto a questa pronuncia, vi sono due rilievi che mi sembrano significativi.

Il primo è che larga parte della sua motivazione si fonda sul richiamo alla sentenza, di un anno precedente, delle Sezioni Unite della Cassazione sull'azione di risoluzione contrattuale. E questo dato mi sembra particolarmente rilevante in quanto attesta, oltre al già richiamato "dialogo fra le corti", anche e soprattutto il fatto che l'ordinamento sembra incline all'individuazione di soluzioni tendenzialmente unitarie per ciò che attiene

---

(26) Cfr., per tutti, C. Consolo, *"*Inutiliter data*" e non bisognosa di gravame la decisione di merito resa dopo (e nonostante) una situazione assorbente in rito: le Sezioni Unite tornano a ispirarsi al duplice oggetto del giudizio,* in *Corr. giur.*, 2008, 377 ss.; M. Russo, *Sull'interesse ad impugnare la sentenza contenente una motivazione* ad abundantiam *sul merito*, *Nuova Giur. Civ. Comm.*, 2012, 10511 ss.

(27) Cfr. M. Trimarchi, *Principio della domanda e natura del processo secondo l'adunanza plenaria del Consiglio di Stato*, cit., 1120, secondo il quale "A motivare il carattere assorbente del vizio di incompetenza è dunque la protezione dell'autonomia della amministrazione incompetente, che non deve essere intralciata dall'effetto conformativo della sentenza che annulla anche per motivi sostanziali il provvedimento adottato dall'autorità incompetente".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

alla struttura dei giudizi di impugnazione. Una tendenza, quest'ultima, dalla quale si può difficilmente estraniare il processo tributario.

Il secondo aspetto rilevante è dato dal fatto che, nel riaffermare, almeno in prima battuta, il vincolo di completezza, il Consiglio di Stato ha fatto proprio un orientamento largamente maggioritario fin dalla dottrina più risalente (28), mentre, nel momento in cui ha introdotto alcune deroghe, diversamente motivate, al vincolo di completezza, ha reso un omaggio alla concezione oggettiva del processo amministrativo (29) sulla cui attualità possono avanzarsi notevoli riserve, ma che comunque non intacca il limitato rilievo del primato della questione più liquida, limitandosi a configurare diversamente i vincoli incombenti sul giudice.

In questo quadro complessivo, mi sembra possibile prospettare una soluzione per il processo tributario che, per un verso, tenga nel debito conto gli orientamenti che emergono nella dottrina e nella giurisprudenza del processo civile e amministrativo e, per altro verso, valorizzi il fatto che le esigenze di economia endoprocessuale che giustificano il primato della ragione più liquida sembrano essere, nel processo tributario, assai più sfumate proprio in considerazione del fatto che, pur considerando quel principio operante anche in sede di trattazione, esso trova il suo fondamento normativo in una disposizione che regola il passaggio fra due fasi del giudizio (l'istruttoria e la trattazione) che nel processo tributario non sono, almeno in linea di principio, distinte (salvi possibili diversi sviluppi in funzione dell'introduzione dell'istituto della testimonianza resa per iscritto).

Né, a mio avviso, tale soluzione appare contraddetta dalla circostanza che l'art. 35 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede, a seguito della riforma, che alle deliberazioni del collegio si applicano le disposizioni di cui agli artt. 276 ss. del Codice di procedura civile. Infatti, il principio del primato della ragione più liquida non trova il suo fondamento in queste diposizioni, ma, come ripetutamente sottolineato, nell'art 187 c.p.c.

Tale soluzione potrebbe essere riassunta come segue:

---

(28) Cfr., senza alcuna pretesa di esaustività, E. Capaccioli, *Per l'effettività della giustizia amministrativa*, Padova, 1978, 482 ss.; A. Nigro, *L'appello nel processo amministrativo,* Milano, 1950, 434; M. Clarich, *Giudicato e potere amministrativo,* Padova, 1989, 146 ss.; A. Romano Tassone, *Sulla disponibilità dell'ordine di esame dei motivi di ricorso*, in *Dir. proc. amm.,* 2012, 803 ss.; M. Trimarchi, *Principio della domanda e natura del processo secondo l'adunanza plenaria del Consiglio di Stato*, cit., 1123; V. Domenichelli, *Il principio della domanda nel processo amministrativo*, cit., 34.

(29) Cfr., in questo senso, M. Trimarchi, *Principio della domanda e natura del processo secondo l'adunanza plenaria del Consiglio di Stato*, cit., *passim.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

(i) è appena il caso di sottolineare che il vincolo di completezza opera in modo assoluto nel caso di sentenza di rigetto;

(ii) il vincolo di completezza non opera, invece, rispetto a questioni che si trovano in rapporto di pregiudizialità logica. Si deve, tuttavia, avvertire che quello della pregiudizialità logica è un settore molto delicato se riguardato nella prospettiva del valore conformativo del giudicato, perché alcune questioni che, in termini astratti, si presentano come legate da un rapporto di pregiudizialità, possono richiedere di essere decise cumulativamente avendo riguardo alla effettività della tutela;

(iii) al di là dei casi di pregiudizialità logica, comunque, il vincolo di completezza opera pienamente rispetto alle questioni di merito;

(iv) viceversa, si possono ipotizzare dei casi in cui vi è un'attenuazione di tale vincolo rispetto alle questioni di annullabilità per far spazio, per l'appunto, al criterio ordinatorio individuato dalla maggiore radicalità del vizio secondo un apprezzamento che, nella prospettiva delle regole di formazione dell'atto, assume connotati maggiormente definiti (p.es., il vizio di omesso contraddittorio potrebbe essere assorbente rispetto a quello di omessa motivazione, nella misura in cui, ove fosse possibile un nuovo esercizio del potere, l'osservanza del contraddittorio comporta necessariamente la rinnovazione della motivazione);

(v) in ogni caso, dovrebbe essere consentito al ricorrente operare una graduazione delle questioni o, nei casi in cui non sia legalmente operante il vincolo di completezza, imporre comunque tale vincolo al giudice.

5. – *La sentenza in forma semplificata*

L'analisi svolta, oltre alla sua rilevanza rispetto alla problematica specificamente affrontata (e ai conseguenti risvolti processuali con riferimento, ad esempio, alla corretta definizione dell'ambito applicativo dell'art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992), ha una finalità indiretta, espressamente dichiarata in apertura.

L'individuazione delle domande e delle questioni sulle quali il giudice è chiamato a pronunciarsi può aiutare a meglio comprendere, infatti, in che senso è possibile dichiarare la "manifesta" fondatezza o infondatezza del ricorso che giustifica la pronuncia in forma semplificata.

Procedendo per esclusione, ci sono tre conclusioni che, alla luce del discorso svolto, appaiono di immediata evidenza.

La prima è che il vincolo di completezza resterà in ogni caso inderogabile per ciò che riguarda la decisione delle domande. Nulla autorizza infatti a pensare che l'art. 47-*ter* sia inidoneo a derogare all'art. 112 c.p.c. e, a monte di ciò, è dubbia la stessa derogabilità dell'art. 112 c.p.c.

La seconda è che il vincolo di completezza resterà in ogni caso inderogabile per ciò che riguarda la decisione delle questioni, nel caso di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

pronuncia di rigetto. Anche in questo caso, il vincolo di completezza costituisce espressione dell'art. 112 c.p.c. e, come tale, appare inderogabile.

Per le stesse ragioni – venendo alla terza conclusione che sembrerebbe pacifica – l'art. 47-*ter* non può considerarsi idoneo ad autorizzare il giudice a prescindere dalla graduazione operata dalle parti (o dal vincolo di completezza dalle stesse introdotto) legittimamente (ossia entro i limiti in cui tale potere di graduazione è effettivamente riconosciuto, secondo le considerazioni precedentemente svolte).

Ferme restando queste tre conclusioni, si potrebbe porre il dubbio, allora, se l'applicazione del principio del primato della questione più liquida possa valere là dove il giudice emetta una decisione di accoglimento alla presenza di un caso cumulo "semplice" delle questioni.

Se si accetta la ricostruzione precedentemente proposta – secondo la quale, come si è detto, là dove non opera il vincolo di completezza, esso è sostituito da una diversa graduazione "legale" delle questioni che impone la decisione della questione maggiormente risolutiva – il dubbio appena espresso deve essere risolto negativamente.

Esiste, peraltro, un argomento ulteriore a favore di questa tesi che è mutuata dal processo amministrativo il quale costituisce un punto di riferimento particolarmente rilevante atteso che, com'è evidente, è proprio tale processo il modello dal quale è stato derivato l'art. 47-*ter*, 3° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 (30).

Ebbene, fra le varie disposizioni del processo amministrativo che si riferiscono alla sentenza in forma semplificata vi è l'art. 120 (relativo alla disciplina dei ricorsi in materia di appalti) c.p.a. Il 6° comma di questa disposizione, nelle sue varie evoluzioni, prevedeva, unitamente al generalizzato obbligo di pronuncia con sentenza in forma semplificata, anche un limite dimensionale dei ricorsi, stabilendo che "Il giudice è tenuto a esa-

---

(30) Sul tema, in generale, si vedano, fra gli altri, G. Botto, *Giustizia predittiva e sentenza in forma semplificata: alcuni spunti per una (razionale) applicazione dell'intelligenza artificiale nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2023, 493 ss.; A. Palmieri, *In tema di decisione del ricorso con sentenza in forma semplificata e ammissibilità del ricorso cumulativo e collettivo nel processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2022, 26 ss.; F. Caporale, *Le ambiguità della sentenza semplificata tra modello redazionale e strumento di accelerazione del processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, 606 ss.; C. Criscenti – A. Storto, *La sentenza in forma semplificata*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 2016, 1087 ss.; C. Cacciavillani, *Completezza dell'istruttoria documentale e sentenza in forma semplificata*, in *Giur. it.*, *2012*, 1169 ss.; F. Sticchi Damiani, *La sentenza in forma semplificata*, in *Foro amm. CdS*, 2008, 2857 ss.; E. Mauro, *A proposito del rito immediato*, *della sentenza semplificata e dei loro rapporti*, in *Foro amm. TAR*, 2007, 3642 ss.; L. Coen, *Sentenza in forma semplificata*, in *Studium iuris*, 2000, 1418 ss.;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

minare tutte le questioni trattate nelle pagine rientranti nei suddetti limiti. L'omesso esame delle questioni contenute nelle pagine successive al limite massimo non è motivo di impugnazione".

Questa disposizione – oltre a poter valere come conferma, in termini generali, del vincolo di completezza nel processo amministrativo di cui si è ampiamente discusso in precedenza – implicava chiaramente che la sentenza in forma semplificata (disciplinata, sia consentito ribadirlo, dal medesimo comma 6) non comportava alcuna deroga rispetto al principio in questione (31).

E le conclusioni non possono mutare una volta che il principio contenuto nell'ultimo periodo del 6° comma dell'art. 120 c.p.a. è stato trasposto nell'art. 13-*ter* delle disposizioni di attuazione del medesimo codice (32). Anzi, questa traslazione conferma la portata generale della norma e ne determina la sicura applicazione a tutte le ipotesi di sentenza resa in forma semplificata.

In altri termini, sembra possibile affermare che tanto le considerazioni di ordine sistematico prima svolte, quanto le indicazioni ritraibili dal processo amministrativo in tema di sentenza resa in forma semplificata inducono ad escludere che questa particolare modalità decisionale apra maggiori spazi al principio del primato della ragione più liquida rispetto a quelli (minimi, come si è detto) che valgono per la decisione che mette capo a una sentenza "ordinaria".

E questo implica un indiscutibile ridimensionamento del grado di "semplificazione" cui è concretamente possibile attingere con la sentenza resa in forma semplificata.

Infatti, una volta che il giudice è chiamato a pronunciarsi su tutte le domande e su tutte le questioni, ci si può interrogare se la semplificazione possa riguardare (non il dovere decisionale, ma) i profili contenutistici della sentenza.

In questa prospettiva, occorre però verificare se e quali siano i contenuti della sentenza suscettibili di una semplificazione effettiva e concreta.

Certamente la semplificazione non può riguardare i contenuti della sentenza prescritti dall'art. 36, 2° comma, n. 1, 2, 3 e 5 – ossia l'indicazione della concisa esposizione dello svolgimento del processo e delle richieste delle parti oltre che, *ēa va sans dire*, della composizione del collegio e del dispositivo – visto che l'art. 47-*ter* (non diversamente dalle corrispondenti

---

(31) In questo senso, cfr. C. Criscenti – A. Storto, *La sentenza in forma semplificata,* cit., 1087 ss.

(32) Cfr. E.M. Barbieri, *I principi di sinteticità, di chiarezza e di specificità dei motivi di ricorso nel processo amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 2018, 769 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

disposizioni del processo amministrativo) non sembra implicare alcuna deroga al riguardo.

A ben guardare, la sola semplificazione possibile sembra riguardare il contento della sentenza disciplinato dall'art. 36, 1° comma, n. 4, cioè la già ricordata "succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto di accoglimento o di rigetto, relativi alle questioni di merito ed alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità o di nullità dell'atto".

Se si considera che, come ci insegna univocamente la stessa Corte Suprema di Cassazione, la motivazione deve rispettare un minimo costituzionale (e, come tale, anch'esso inderogabile) previsto dall'art. 111 Cost., si ha la netta impressione, per non dire la certezza, che una motivazione che sia, al tempo stesso, "più che succinta" e anche rispettosa di quel "minimo costituzionale", costituisce una complicazione più che una semplificazione, perché essere sintetici senza pregiudicare la comprensibilità del ragionamento impone un aggravio e non un alleviamento dell'impegno richiesto all'estensore.

La conclusione cui si perviene è che, quindi, l'art. 47-*ter* ha un impatto praticamente nullo sia con riguardo all'estensione del dovere decisionale del giudice, sia con riguardo al contenuto della sentenza.

Da questo punto di vista, esso appare uno degli interventi meno riusciti della riforma perché rappresenta uno dei casi in cui si è troppo sommariamente presa ispirazione dal processo amministrativo, senza avere una piena consapevolezza della funzionalità dell'istituto che già nella sua sede originaria ha mostrato di non essere particolarmente idoneo a risolvere i problemi del "carico" lavorativo dei giudici (33).

GUGLIELMO FRANSONI

(33) Si segnala, per l'acutezza delle osservazioni e anche per il fatto che esse provengono proprio da chi si cimenta quotidianamente con la redazione delle sentenze, R. De Nictolis, *Le sentenze del giudice amministrativo in forma semplificata. Tra mito e realtà*, in *www.giustizia-amministrativa.it*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

LA CIRCOLAZIONE E LA RILEVANZA DEL GIUDICATO TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO: LE RICADUTE DELLA L. N. 130 DEL 2022 E GLI APPRODI DEL D.LGS. N. 87 DEL 2024

Sintesi: Nell'affrontare la delicata e complessa tematica concernente la circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario, l'analisi storica appare indubbiamente utile, e quasi imprescindibile, al fine di evidenziare il mutamento di visuale accolto dal legislatore in questa materia, nel corso dei decenni, che ha condotto, con un radicale rovesciamento di prospettiva, al passaggio da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta "pregiudiziale tributaria" ad un meccanismo di "doppio binario", per giungere infine al c.d. sistema di "convergenze parallele". Il percorso normativo che si è delineato procede da un sistema di libera valutabilità del giudicato, fondato sull'apprezzabilità discrezionale dei fatti accertati, ad un sistema che determina l'ingresso nel giudizio tributario, come prova legale, dei fatti accertati in sede di giudizio penale: tale sistema trova ingresso con la riforma di cui alla l. n. 130 del 2022, in conseguenza della rimozione dei limiti di prova che determinavano un'inibitoria del principio di rilevanza del giudicato penale di cui all'art. 654 c.p.p., per pervenire ad un'enunciazione espressa tra i principi della delega fiscale di cui alla l. n. 111 del 2023 e trovare definitiva attuazione con il d.lgs. n. 87 del 2024. Si perviene al transito da un sistema fondato sulla libera valutabilità del giudicato penale da parte del giudice tributario ad un sistema fondato sulla prova legale dei fatti accertati nelle due stagioni disciplinate, la prima, dall'applicabilità dell'art. 654 c.p.c., a seguito delle modifiche introdotte dalla l. n. 130 del 2022, e, la seconda, dalla disciplina di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotta dal d.lgs. n. 87 del 2024.

SOMMARIO: 1. La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi della l. n. 111 del 2023. – 1.1. L'assetto normativo sulla circolazione e sulla rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario, anteriormente alla l. n. 130 del 2022. – 1.2. Il processo tributario nell'assetto conseguente alla l. n. 130 del 2022: l'attuazione di un modello processuale improntato ai principi del giusto processo e le ricadute nel prisma dell'art. 654 c.p.p. – 1.3. La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario alla luce della l. n. 111 del 2023 e del d.lgs. n. 87 del 2024: dalla libera valutabilità alle due stagioni della prova legale dei fatti accertati.

1. – *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi della l. n. 111 del 2023*

Nell'affrontare la delicata e complessa tematica concernente la circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario, l'analisi storica appare indubbiamente utile, e quasi imprescindibile, al fine di evidenziare il mutamento di visuale accolto dal legislatore in questa materia, nel corso dei decenni, che ha condotto, con un radicale rovesciamento di prospettiva, al passaggio da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta "pregiudiziale tributaria" ad un meccanismo di "doppio

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

binario", per giungere infine al c.d. sistema di "convergenze parallele" (1). Risulta necessario, al fine di una corretta delimitazione dell'ambito di analisi, premettere che, con l'espressione circolazione del giudicato ci si riferisce alla valenza extrapenale degli accertamenti di fatto (2) contenuti nella sentenza penale e, pertanto, non ci si riferisce al giudicato penale (statuizione sul reato), ma all'accertamento dei fatti contenuto in un giudicato (3). Pertanto, oggetto della presente analisi non è, dunque, il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale della motivazione relativa agli accertamenti di fatto; accertamenti che, secondo il disposto dell'art. 654 c.p.p., valgono in altri processi come regole di prova legale.

Il percorso normativo che si è delineato procede da un sistema di libera valutabilità del giudicato, fondato sull'apprezzabilità discrezionale dei fatti accertati, ad un sistema che determina l'ingresso nel giudizio tributario, come prova legale (4), dei fatti accertati in sede di giudizio penale: tale sistema trova ingresso con la riforma di cui alla l. n. 130 del 2022, in conseguenza della rimozione dei limiti di prova che determina-

---

(1) Per la definizione di sistema a "convergenze parallele" si rinvia a M. Di Siena, *Doppio binario tra procedimento tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *Fisco*, 2014, 4259.

(2) Sul tema è opportuno precisare che il "fatto materiale" è sempre un avvenimento che, a seguito del suo verificarsi, non è più ripetibile: pertanto, il giudizio sul "fatto materiale" sarà sempre la costruzione mentale postuma su di esso e, conseguentemente, coinciderà con un'affermazione sul fatto. Sulla questione si richiama L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Milano, 1975, 174 secondo il quale "il reddito è sempre e necessariamente un fatto del passato all'atto dell'accertamento: e perciò non può mai essere direttamente constatato, ma solo storicamente e più o meno induttivamente ricostruito". Nello stesso senso L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1967, 172 secondo il quale è una questione empirica quella di "stimare il prezzo delle cose mobili od immobili, dei titoli o valori i quali cadono in un contratto od in una donazione o successione" (ed ivi per l'ulteriore assunto che l'operazione di stima è difficile, "ma non è un'impresa assurda" atteso che ha sempre a che vedere con "fatti riferiti ad un momento certo nel tempo". Ulteriormente, si richiama, sul tema, H. Kelsen, *Teoria generale delle norme*, Torino, 1985, 292: "un fatto non è né vero né falso….un'asserzione relativa ad un fatto può essere vera o falsa". Nella dottrina tributaria si veda R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 285: "Il giudizio di fatto è un operazione squisitamente mentale ed ipotetica".

(3) In tal senso si richiama F. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 323.

(4) Da ultimo, ribadiscono l'applicabilità delle prove legali nel processo tributario, sulla scorta delle previsioni di cui all'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 97 ss.; S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario,* in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 113 ss.; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 62 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vano un'inibitoria del principio di rilevanza del giudicato penale di cui all'art. 654 c.p.p., per pervenire ad un'enunciazione espressa tra i principi della delega fiscale di cui alla l. n. 111 del 2023 e trovare sistematica affermazione con la disciplina di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotta dal d.lgs. n. 87 del 2024.

1.1. – *L'assetto normativo sulla circolazione e sulla rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario, anteriormente alla l. n. 130 del 2022*

Al fine di un approccio cronologicamente sistematico alla materia, occorre iniziare la disamina dalla lettura dell'art. 21, 3° comma, della l. 7 gennaio 1929, n. 4 (5). Tale norma stabiliva che, per i reati individuati dalla legge sui tributi diretti, l'azione penale doveva aver corso "dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia". In questo modo il rischio di un possibile contrasto di giudicati in ordine agli stessi fatti era scongiurato in virtù del criterio volto a subordinare l'instaurazione dell'azione penale alla previa definizione del processo tributario, che si poneva appunto come elemento "pregiudiziale" rispetto ad essa. Per tale effetto, tale sistema di raccordo tra il giudizio penale ed il processo tributario è stato definito della "pregiudiziale tributaria". L'autorità giudiziaria ordinaria in ogni caso era tenuta a sospendere l'azione penale fino alla data dell'avvenuta comunicazione che l'avviso di accertamento non poteva più essere impugnato a causa dell'inutile decorso del termine per proporre ricorso o, in caso di instaurazione del procedimento innanzi alla giurisdizione tributaria, fino al momento della definitività della relativa decisione: veniva inoltre previsto il congelamento del termine di prescrizione del reato tributario, in pendenza dell'accertamento fiscale e del processo tributario. La l. n. 4 del 1929 non si limitava peraltro a subordinare all'intervenuta definizione del processo tributario il venir meno della causa di improcedibilità riguardante il processo penale; infatti, esercitata in tal caso l'azione penale, il giudice penale risulta-

(5) Legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, pubblicata nella *Gazz. Uff.* 14 gennaio 1929, n. 11, art. 21: "La cognizione dei reati preveduti dalle leggi finanziarie spetta: 1) al pretore quando si tratti di reati per i quali è stabilita la sola pena della multa o dell'ammenda; 2) al tribunale in altro caso. Il tribunale è altresì competente a conoscere delle contravvenzioni indicate nel n. 1, quando, contro il decreto di condanna pronunciato dall'intendente, sia stata proposta opposizione. La competenza per territorio è determinata dal luogo dove il reato è accertato. [Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia]".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

va poi vincolato agli esiti dell'accertamento espletato dagli organi tributari, sotto il profilo dell'imposta evasa (6). Spettava dunque al giudice tributario, ovvero all'Amministrazione finanziaria ove non ci fosse un esito giudiziale, stabilire se vi fosse stata evasione fiscale e quale fosse l'entità dell'imposta; il giudice penale avrebbe potuto intervenire solo successivamente e si sarebbe dovuto limitare a valutare se i fatti, già accertati in ambito tributario, integrassero o meno gli estremi di un reato. In tal modo i tempi d'intervento della giustizia penale risultavano notevolmente postergati, dovendosi attendere gli esiti del processo innanzi alla giustizia tributaria. Il legislatore del 1929 aveva, pertanto, innanzitutto anteposto la stabilità della fattispecie tributaria alla celebrazione del procedimento penale, sostanzialmente ponendo il processo tributario in rapporto di pregiudizialità rispetto al secondo giudizio. La "filosofia" di fondo di questa impostazione era ispirata da una diffidenza nei confronti degli accertamenti, da parte del giudice penale, inerenti le analisi estimative necessarie per l'individuazione dell'*an* e del *quantum* dell'imposta evasa, attività che il legislatore attribuiva in via esclusiva all'Amministrazione finanziaria ovvero, in sede giurisdizionale, al giudice tributario (7). Benché il criterio della pregiudiziale tributaria fosse improntato a ragioni di economia processuale ed esclusione del contrasto tra giudicati (8), la vincolatività degli accertamenti tributari rispetto al successivo giudizio penale si traduceva in una gravissima compressione dell'autonomia valutativa della magistratura ordinaria. Difatti, dapprima, la Corte costituzionale con sentenza 27 marzo – 3 aprile 1969, n. 60 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del n. 1 del 1° comma dell'art. 21 e, in applicazione del disposto dell'art. 27 della l. 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzio-

---

(6) Pertanto, era precluso al giudice penale l'espletamento di accertamenti che potevano ritenersi estranei alla sua preparazione giuridica, in un sistema nel quale i reati tributari erano per lo più strutturati come reati di danno e l'evento era costituito dall'evasione dell'imposta, il cui accertamento era particolarmente complesso e, pertanto, devoluto esclusivamente agli uffici fiscali: in tal senso, cfr. M. Stagno, *Art. 20 d.lgs. n. 158/2015*, in C. Nocerino – S. Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 390.

(7) Sul tema si richiama M. Stagno, *Art. 20 D.Lgs. n. 158/2015. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in C. Nocerino – S. Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, 390.

(8) Rileva P. Franzoni, *Nel processo tributario rileva la sentenza penale definitiva sugli stessi fatti? – Le oscillazioni della Suprema Corte in ordine al ruolo della sentenza penale definitiva nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 229: "Se una tale soluzione non era priva di difetti, innanzitutto nel provocare l'allungamento dei tempi richiesti per l'assunzione della decisione in materia penale, dovendosi necessariamente sospendere il processo in attesa della definizione della questione fiscale, così come nell'incentivare la coltivazione della lite tributaria anche a soli fini meramente dilatori, tuttavia era indubbiamente caratterizzata del pregio di impedire in radice la formazione, nell'una e nell'altra materia, di giudicati apertamente contrastanti, quanto meno in ordine all'accertamento del fatto".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nale del n. 2 del citato 1° comma dell'art. 21, nelle parole "quando si tratti di ogni altro reato", e del 2° comma dello stesso articolo. Successivamente, la Corte costituzionale con sentenza 27 aprile – 12 maggio 1982, n. 88 ha dichiarato "l'illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette" (9). La Consulta ha ritenuto, benché il sistema della pregiudiziale tributaria fosse strutturato sul convincimento che la complessità tecnica degli accertamenti nonché la speciale natura dei tributi diretti giustificherebbero la devoluzione dei relativi accertamenti all'Amministrazione finanziaria ovvero al giudice tributario, che la vincolatività dell'accertamento in sede tributaria violasse il dettato dell'art. 101, 2° comma, della Carta costituzionale e, pertanto, il canone inviolabile dell'indipendenza del giudice declinato nella insuscettibilità di interferenze da altri organi dello Stato e del libero convincimento nell'esercizio della funzione giurisdizionale. Ulteriormente, la Consulta ha ritenuto che la pregiudiziale tributaria incidesse sull'esercizio del diritto di difesa e, segnatamente, violasse il principio di uguaglianza nella differenziazione attribuita tra imposte dirette ed indirette: in tale direzione, detta impostazione violava il diritto di difesa, non potendo l'interessato più contestare, in sede penale, gli esiti dell'accertamento amministrativo, che ormai "faceva stato"; fu altresì ravvisata la violazione del principio di parità di trattamento, in quanto il meccanismo così delineato e la conseguente preclusione volta a vincolare il giudice penale differenziavano irrazionalmente la condizione degli imputati, a seconda che l'imputazione fosse "conseguente a

---

(9) Corte cost., 27 marzo – 3 aprile 1969, n. 60, in *www.cortecostituzionale.it*: "Ora l'art. 60 della legge n. 4 del 1929, escludendo l'applicabilità ai tributi diretti dell'art. 22 della stessa legge, sostanzialmente conferma la disposizione del terzo comma dell'art. 21 ('per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia'), che, secondo la costante giurisprudenza, attribuisce a tale accertamento, anche quando si sia verificato in fase amministrativa, un'efficacia vincolante per il giudice penale, certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale. E anche l'art. 21, terzo comma, così interpretato e applicato, deve perciò intendersi compreso nella questione sollevata. Tale evidente violazione dell'art. 101, secondo comma, della Costituzione si combina con quella degli artt. 24 e 3. Il primo è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa. Il secondo perché la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un accertamento amministrativo o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, fosse relativa a imposte dirette o indirette".

Pochi mesi dopo detta pronuncia, e proprio in considerazione di tali profili di incostituzionalità, il legislatore decise di abbandonare definitivamente il criterio della "pregiudiziale tributaria" (che era rimasto in vita per oltre cinquant'anni), e stabilì di introdurre un sistema completamente nuovo. In virtù dell'art. 13 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 1982, n. 516 (nota con la dizione di "manette agli evasori"), fu abrogato l'art. 21, 3° comma, della l. n. 4 del 1929, e fu invece introdotto un meccanismo ispirato alla tendenziale reciproca autonomia tra il processo tributario e quello penale, in relazione al quale la dottrina coniò immediatamente il termine di "doppio binario" ([10]). La scelta si ispirava, essenzialmente, al paradigma dell'autonomia dei due procedimenti, che avrebbero pertanto avuto svolgimento del tutto autonomo, con accertamenti indipendenti anche in ordine al fatto presupposto.

Ai sensi dell'art. 12 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 "in deroga a quanto disposto dall'art. 3 c.p.p. il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia, la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale". La norma in tal modo fissava due distinti principi. Da un lato infatti si prevedeva che il processo tributario non dovesse essere sospeso, pur in presenza della contestuale pendenza di un processo penale in ordine a fatti ad esso correlati; al contempo veniva delineata l'autorità di cosa giudicata da parte della sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento, circa i fatti materiali costituenti oggetto del processo in materia di illeciti concernenti le imposte sui redditi o di iva Tale previsione risultava pienamente aderente alla dizione dell'art. 28 del Codice di procedura penale del 1930, in base al quale alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento veniva attribuita l'efficacia vincolante di giudicato, *erga omnes*, in relazione ai procedimenti civili o amministrativi concernenti gli stessi fatti. Pertanto, la l. n. 516 del 1982, abolendo la pregiudiziale tributaria, ha gettato le basi per l'affermazione parziale del doppio binario fra processo penale e processo tributario, conferendo, tuttavia, primazia all'autorità del giudicato penale nel processo tributario, limitatamente all'accertamento dei fatti materiali oggetto del

---

([10]) Sulla natura ed evoluzione della l. n. 516 del 1982 si richiama G. Tremonti, *La parabola della legge 516/82, da modello a problema*, in R. Bettiol (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario, vecchia e nuova legge 516/82*, Padova, 1993.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

processo penale, così capovolgendo il precedente ordine di pregiudizialità che caratterizzava il sistema di cui alla l. n. 4 del 1929. Conseguentemente ed alla luce del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, nonostante il sistema fosse stato improntato sull'autonomia dei giudizi penale e tributario, se il giudizio penale si concludeva irrevocabilmente per primo con sentenza di proscioglimento o di condanna, l'accertamento vincolava il giudice tributario con riferimento ai "fatti" accertati.

A distanza di pochi anni, tuttavia, con l'emanazione del nuovo codice di procedura penale, gli interpreti furono chiamati a valutare se questa disposizione potesse ancora essere ritenuta compatibile con il mutato scenario normativo, ed in particolare con il disposto dell'art. 654 c.p.p., volto a fissare criteri assai differenti nella regolamentazione dell'efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione nei giudizi civili o amministrativi. Difatti, l'art. 654 del c.p.p., nella versione allora adottata e tuttora corrente, subordina l'idoneità della sentenza emessa in sede penale alla produzione di effetti vincolanti nei procedimenti di altra giurisdizione, tra l'altro, alla condizione dell'inesistenza di limitazioni di ordine probatorio circa la posizione soggettiva controversa. Tale condizione non si verificava nel processo tributario, data l'esclusione di giuramento e prova testimoniale (11). Sorse, pertanto, il dubbio se l'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 dovesse ritenersi implicitamente abrogato, in base al principio della successione delle leggi nel tempo, compendiato nel brocardo *lex posterior derogat priori*, o se esso, in quanto norma "speciale", tendente a disciplinare in maniera peculiare i rapporti tra il processo penale e quello tributario, dovesse prevalere sulle disposizioni divergenti contenute in una legge "generale" quale è il codice di procedura penale (12). Prevalse, sia in dottrina che in giurisprudenza, la tesi dell'implicita abrogazione. Poco dopo, peraltro, ogni residuo dubbio fu risolto per espressa volontà del legislatore, nel contesto di un nuovo intervento riformatore concernente i reati tributari che, sulla base di una serie di proposte di riforma, variamente giudicate dalla dottrina di quegli anni (13), e

---

(11) Il riferimento è alla disciplina del processo tributario vigente al momento dell'entrata in vigore della novella che ha interessato l'art. 654 c.p.p. Difatti, l'art. 654 c.p.p., nella formulazione attualmente vigente, è stato introdotto dal d.p.r. 22 settembre 1988, n. 447, recante l'approvazione del codice di procedura penale: alla data di entrata in vigore della detta norma, risultava vigente il d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636, recante la revisione della disciplina del contenzioso tributario, che all'art. 35 disponeva: "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale".

(12) Per tali valutazioni si veda A. Tanzi, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 31 ss.

(13) Cfr., tra gli altri, G. Bersani, *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, in *Fisco*, 1998, 1342 ss.; I. Caraccioli, *Poche novità dal Senato per la delega sui reati tributari*, in *Fisco*, 1999, 3990 ss.; I. Caraccioli, *Nuovamente d'attualità la*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

a seguito della "Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale tributario", conferita con l'art. 9 della l. 25 giugno 1999, n. 205, si tradusse nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto". Infatti, l'art. 25 del d.lgs. n. 74 del 2000 abrogò espressamente tale norma (14). Venne invece previsto, ai sensi dell'art. 20 del predetto provvedimento, che "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione" (15). Raffrontando il testo dell'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 rispetto a quello del previgente art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 può notarsi come, mentre sia stata conservata la disposizione volta ed escludere la sospensione del processo tributario in caso di contestuale pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti, sia stata invece eliminata la specifica previsione contenuta nell'art. 12 che, nel delineare i riverberi sul processo tributario, in chiave di autorità di cosa giudicata, da parte della sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento, in relazione ai fatti materiali costituenti oggetto del giudizio penale, fissava una serie di criteri non più omogenei con il disposto dell'art. 654 dell'attuale codice di procedura penale. In tal senso, si può rilevare che la riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000 sia stata diretta ad applicare il sistema del doppio binario che, quantomeno con riferimento alla circolazione del giudicato (16), attua una netta separazione ed una permeabilità tra

---

riforma penal-tributaria, in *Fisco*, 1999, 1786 ss.; I. Caraccioli, *La riforma della L. n. 516/1982. Oltre la "commissione Tinti"*, in *Fisco*, 1996, 9147 ss.; L. Conti, *Brevi considerazioni sul riordino del diritto "penale" tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 1998, 764 ss.; P. Corso, *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, in *Corr. trib.*, 1998, 502 ss.; G. Falcone, *Riflessioni sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Fisco*, 1998, 5091 ss.; G. Graziano, *La riforma della L. n. 516/1982*, in *Rass. trib.*, 1998, I, 726 ss.; G. Marra, *Il declino della 516. Brevi cenni sul disegno di riforma*, in *Fisco*, 1998, 4654; A. Traversi, *Osservazioni sul disegno di legge di riforma dei reati*, in *Fisco*, 1998, 3003 ss.

(14) Sulla valenza ricollegabile a tale abrogazione si rinvia a U. Nannucci, *I rapporti tra il procedimento penale e il processo tributario*, in U. Nannucci – A. D'avirro, *La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2000, 360.

(15) Il netto mutamento di rotta tracciato dal d.lgs. n. 74 del 2000 è ben sottolineato da G. Tabet, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessioni di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, 303, il quale indica precisamente tra le cause la rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni formali e prodromiche, l'abbandono della tecnica dei reati a consumazione anticipata e la concentrazione delle figure di reato in un numero molto circoscritto di fattispecie, solamente di natura delittuosa e connotate da rilevante offensività. Sul tema si richiama anche V. Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000.

(16) Con l'espressione circolazione del giudicato ci si riferisce alla valenza extrapenale degli accertamenti di fatto contenuti nella sentenza penale. In tal senso si veda F. Tesauro,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

gli ordinamenti non suscettibile di automatismi (17): tale modello di raccordo è fondato, si potrebbe dire ontologicamente, sulle originarie differenze dei modelli istruttori. Risulta necessario muovere l'analisi dai criteri che determinano l'estensione del giudicato penale, in riferimento ad i fatti che hanno trovato accertamento nel giudizio penale, con riferimento ad altre giurisdizioni (18). Difatti, l'art. 654 c.p.p. esclude l'efficacia di giudicato della sentenza penale quando sussistono "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa". Al contrario, invece, "la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale". Per l'effetto, qualora non sussistano, nel plesso giurisdizionale di riferimento, limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, i fatti accertati come rilevanti ai fini della decisione penale fanno stato nel giudizio civile.

Conseguentemente, nella conformazione del processo tributario anteriore alla l. n. 130 del 2022, si è pervenuti alla conclusione che il giudicato formatosi all'esito del processo tributario non rivesta efficacia vincolante sugli esiti del processo penale, ancorché i fatti accertati siano gli stessi; alle stesse conclusioni si è pervenuti, specularmente, per quanto riguarda l'incidenza del processo penale su quello tributario, con riferimento alle ipotesi in

---

Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale, in *Rass. trib.*, 2015, 323: "non ci si riferisce al giudicato penale (statuizione sul reato), ma all'accertamento dei fatti contenuto in un giudicato. Ciò che qui interessa non è dunque il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale della motivazione relativa agli accertamenti di fatto; accertamenti che, secondo il disposto degli artt. 651- 654 c.p.p., valgono in altri processi come regole di prova legale".

(17) Sin da subito si è rilevato che il modello del "doppio binario" non risultava adottato in forma perfetta. Infatti, con la finalità di approntare uno strumento finalizzato a risolvere alcune delle contraddizioni dovute proprio alla detta separatezza, l'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000 fissò il c.d. criterio di "specialità" tra sanzioni penali ed amministrative, a sua volta declinazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale. Sul tema si rinvia ad A. Carinci, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2015, 499 ss.

(18) Dispone l'art. 654 c.p.p.: "1. Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cui, per gli stessi fatti già valutati in sede penale, l'Amministrazione finanziaria abbia promosso l'accertamento nei confronti del contribuente (19).

Occorre ricordare come, ai sensi dell'art. 238-*bis* c.p.p., aggiunto dall'art. 3, 2° comma, del d.l. 8 giugno 1992, n. 30639, le sentenze emesse dagli organi della giustizia tributaria e aventi efficacia di giudicato siano acquisibili in sede penale, ai fini della prova di fatto in esse accertata (20), e autonomamente valutabili (21) *ex* artt. 187 e 192, 3° comma, c.p.p. Il giudice penale potrà infatti pervenire ad una conclusione processuale diversa rispetto a quella cui si è giunti all'esito del processo tributario, ritenendo che l'ammontare della somma evasa sia superiore a quella ivi accertata (mentre non potrebbe mai considerare configurata un'evasione per una somma superiore rispetto alla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, che fissa il limite della soglia di punibilità).

D'altro canto, nel processo tributario è acquisibile come "documento", *ex* artt. 24, 32 e 58 (22) del d.lgs. n. 546 del 1992, la sentenza emessa in sede penale. Il giudice tributario non deve peraltro recepire passivamente le conclusioni accolte nel processo penale; al riguardo viene affermato che la disciplina legislativa impone una forte "responsabilizzazione" anche a tale magistrato, che non può basare il proprio convincimento in ordine ai fatti di causa su quanto statuito in una sentenza penale irrevocabile, ma

---

(19) In tal senso P. Turis, *Giudicato penale: apprezzamento del giudice ed efficacia nel processo tributario (nota a Cass., 25 giugno 2008, n. 22438)*, in *Fisco*, 2008, 6670 ss. Per quanto concerne la giurisprudenza si richiama, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 29 dicembre 2010, n. 26296, *retro*, 2011, 827.

(20) Per un'approfondita analisi al riguardo si rinvia a V. Adriani, *La sentenza penale come mezzo di prova*, in *Cass. pen*., 1997, 2136 ss.; R. Cantone, *L'art. 238* bis*: strumento probatorio e mezzo per la risoluzione preventiva del contrasto tra giudicati*, in *Cass. pen*., 1999, 2895 ss.; A. Corbo, *I documenti*, in *Trattato di procedura penale*, diretto da G. Spangher, Vol. II, *Prove e misure cautelari*, Tomo I, Le prove, a cura di A. Scalfati, Torino, 2009, 371 ss.; L. Iafisco, *La sentenza come mezzo di prova*, Torino, 2002; L. Kalb, *Il documento nel sistema probatorio*, Torino, 2000, 167 ss.; L. Marafioti, *Trasmigrazione di atti, prova "per sentenze" e libero convincimento del giudice*, in *Studi sul processo penale in ricordo di A. Mazzarra*, coordinamento di A. Gaito, Padova, 1996, 247 ss.;

(21) A. Comelli, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Diritto penale dell'economia*, cit., Tomo I, 1277: "il giudicato formatosi in esito al processo tributario non può che rientrare tra le risultanze liberamente apprezzabili dal giudice penale, in punto sia di fatto, sia di diritto, secondo il principio del libero convincimento, e non è vincolante per il giudice penale".

(22) Pur a fronte delle modifiche introdotte dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, dirette alla novellazione dell'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed alla preclusione alla produzione di documenti nuovi in grado di appello, sembra che possa mantenere rilevanza l'orientamento della Suprema Corte che afferma come "deve negarsi che la produzione di una sentenza penale irrevocabile (...) sia soggetta a preclusioni processuali, potendo la stessa essere acquisita, ed utilizzata per la decisione, anche d'ufficio" (Cass. civ., n. 25632 del 2021).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

deve invece rivalutare criticamente, in maniera del tutto distinta ed autonoma, le risultanze emerse nel corso del processo penale, sebbene queste costituiscano "indiscutibile elemento di prova" nell'ambito del procedimento tributario. Conseguentemente, il contribuente prosciolto con sentenza irrevocabile in sede penale non necessariamente vedrà accolto il proprio ricorso innanzi alla giurisdizione tributaria avverso gli atti di accertamento o impositivi riguardanti la medesima situazione presa in esame nel processo penale (23).

Su tali premesse la giurisprudenza di legittimità ha affermato che "la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque – ai fini del libero convincimento del giudice *ex* art. 116 c.p.c. – solo come elemento a carattere presuntivo ed indiziario, che va necessariamente posto a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti" (24).

Pertanto, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, "ai sensi dell'art. 654 c.p.p., l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna: quindi, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può (più) attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente e, pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in detta materia, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti

---

(23) Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786, in *Giust. civ. mass.*, 2011, 1355: "nel processo tributario anche la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, emessa 'perché il fatto non sussiste', non spiega automaticamente efficacia di giudicato, sebbene i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria abbia proposto l'accertamento nei confronti del contribuente. Il giudice tributario non può, pertanto, limitarsi a rilevare l'esistenza di sentenze penali in materia di reati tributari, recependone – acriticamente – le conclusioni assolutorie, ma è tenuto ad operare un'autonoma valutazione di dette pronunce, nel quadro complessivo degli elementi di prova acquisiti nel corso dell'intero giudizio"; analogamente Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2007, n. 5720, in *Giust. civ. mass.*, 2007, 551.

(24) Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786, in *Giust. civ. mass.*, 2011, 1355.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare" (25).

La Corte ha in definitiva affermato, mantenendosi nell'ambito del principio del doppio binario, l'esclusione di qualsiasi automatica efficacia della sentenza penale in materia tributaria, non rinunciando, in ogni caso, ad avvalersi delle risultanze dell'opera del giudice penale, assumendone il contenuto quale fonte probatoria nel procedimento tributario (26). La rilevanza di tali elementi, pertanto, viene filtrata dal ruolo del giudice tributario, il quale, secondo il principio del libero e prudente apprezzamento garantito dall'ordinamento costituzionale e dall'art. 116 del c.p.c., avrà il dovere di valutarne il contenuto unitamente al residuo materiale probatorio, ai fini della formazione del proprio convincimento (27). In tale direzione, la Suprema Corte evidenzia come la effettiva valenza dimostrativa del provvedimento penale (28), a cui il giudice di merito può attribuire rilievo, debba essere valutata "in base al suo contenuto decisorio" (29).

---

(25) Cass. civ., n. 30941 del 2019; in senso conforme Cass. civ., n. 10945 del 2005; Cass. civ., n. 2499 del 2006; Cass. civ., n. 5720 del 2007; Cass. civ., n. 1014 del 2008; Cass. civ., n. 16238 del 2009; Cass. civ., sez. trib., n. 3724 del 17 febbraio 2010; Cass. civ., sez. trib., n. 8129 del 23 maggio 2012.

(26) *Ex plurimis*, Cass. civ., n. 27814 del 2020; Cass. civ., n. 6532 del 2020; Cass. civ., n. 30941 del 2019; Cass. civ., n. 17258 del 2019; Cass. civ., n. 28174 del 2017; Cass. civ., n. 16262 del 2017; Cass. civ., n. 10578 del 2015; Cass. civ., n. 2938 del 2015; Cass. civ., n. 8129 del 2012; Cass. civ., n. 19786 del 2011; Cass. civ., n. 20860 del 2010; Cass. civ., n. 3724 del 2010; Cass. civ., n. 16238 del 2009; Cass. civ., n. 12041 del 2008; Cass. civ., n. 1014 del 2008; Cass. civ., n. 5720 del 2007; n. 2499 del 2006; Cass. civ., n. 10945 del 2005.

(27) Si assume un allentamento del meccanismo del doppio binario nella valutabilità, da parte del giudice tributario, dell'accertamento, nel suo proprio contenuto decisorio, dei fatti svolto dal giudice penale. In tal senso, P. Franzoni, *Nel processo tributario rileva la sentenza penale definitiva sugli stessi fatti? – Le oscillazioni della Suprema Corte in ordine al ruolo della sentenza penale definitiva nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 229: "Si può quindi osservare che, se i limiti fissati dal sistema per il recupero di quanto utile dell'accertamento penale sono in linea di principio alquanto stretti, la giurisprudenza mostra una tensione al loro allentamento, in particolare richiamandosi al merito della vicenda, sulla base di un'analisi casistica".

(28) In tal senso, si richiama A. Comelli, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice*, *retro*, 2019, 2032: "Alla stregua dell'art. 654 c.p.p., si è già sottolineato che il giudicato penale non vincola il giudice tributario, nel senso che la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione, pronunciata in considerazione dei medesimi fatti materiali, accertati come rilevanti, non produce automaticamente alcuna efficacia vincolante rispetto al giudizio tributario ancora pendente. Tale assunto, tuttavia, non può essere interpretato in modo formalistico, nel senso che il giudicato penale è *tamquam non esset* per il giudice tributario, innanzi al quale sia stata ritualmente prodotta la sentenza penale irrevocabile".

(29) Cass. civ., n. 115 del 2021, commentata da A. Daglio – F. Licenziato, *Il decreto di archiviazione penale e il processo tributario sulla frode IVA: più di uno "scambio" nel doppio binario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 17 maggio 2021. L'ulteriore particolarità del pronunciamento

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Osserva infatti la Corte che "la sentenza penale irrevocabile intervenuta per reati attinenti ai medesimi fatti su cui si fonda l'accertamento degli Uffici finanziari rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie" (30). La Suprema Corte recupera così il valore utile della sentenza penale e, qualificandola come "elemento di prova", impone al giudice tributario, "nell'esercizio dei propri poteri di valutazione", di riscontrarne "la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare" (31). In definitiva, è prospettata la circolazione delle prove acquisite nel processo penale, pur ove cristallizzate in una pronuncia passata in cosa giudicata, dato che "le prove acquisite nel processo penale possono e devono essere valutate dal giudice tributario" (32).

Conseguentemente, il punto di approdo della giurisprudenza, consolidatosi anteriormente la riforma del processo tributario introdotta dalla l. n. 130 del 2022, declina il principio del doppio binario, con riferimento alla circolazione del giudicato (inteso, come già precisato, nella valenza attribuita ai fatti oggetto di accertamento), nella conclusione della ammissibilità della valutazione delle sentenze emesse dai rispettivi plessi giurisdizionali (penale e tributario), tuttavia, escludendo alcuna rilevanza di stato in ordine ai fatti ivi accertati (33). Le ragioni sono individuabili, alla

---

risiede nel fatto che la decisione riguarda non tanto una sentenza con forza di giudicato, ma un decreto di archiviazione, da qui l'osservazione che non importa la forma della decisione giudiziale, invece rilevante ai fini dell'art. 654 c.p.p., ma solo il merito della vicenda.

(30) In tal senso Cass. civ., n. 2938 del 2015.

(31) In tal senso Cass. civ., n. 27814 del 2020; in senso conforme Cass. civ., n. 30941 del 2019; Cass. civ., n. 17258 del 2019; Cass. civ., n. 10578 del 2015.

(32) In forza di un orientamento, invero minoritario, il giudice tributario sarebbe chiamato a verificare la corrispondenza dei fatti su cui è chiamato a giudicare rispetto a quelli esaminati dal giudice penale. Si tratta, pertanto, di una valutazione di discrezionalità ben più limitata di quella invece delineata dall'orientamento maggioritario, secondo il quale al giudice tributario è lasciato un margine completo di libertà di giudizio, sia pur nell'ambito del suo prudente apprezzamento. Al verificarsi di tale corrispondenza dei fatti, l'accertamento di fatto del giudice penale sarebbe, vincolante per quello tributario, i cui margini di difformità decisionale sarebbero elisi. Tale prospettiva interpretativa è rappresentata da Cass. civ., n. 25632 del 2021.

(33) P. Franzoni, *Nel processo tributario rileva la sentenza penale definitiva sugli stessi fatti? – Le oscillazioni della Suprema Corte in ordine al ruolo della sentenza penale definitiva nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 229, rende evidenza di un pronunciamento di legittimità inteso ad attribuire natura di giudicato alla sentenza penale irrevocabile, in relazione ai fatti oggetto di accertamento. L'ordinanza n. 25632 del 2021 della Suprema Corte statuisce che "l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile". L'affermazione, perentoria, è poi successivamente moderata, laddove la Corte ricorda che "non ci troviamo (...) in presenza di una automatica ed acritica estensione del giudicato penale, bensì della esplicita valutazione, operata dalla Commissione tributaria di secondo grado e confermata dalla Commissione tributaria centrale, che i fatti in ordine ai

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

luce del dettato di cui all'art. 654 c.p.p. nella sussistenza, nel processo tributario, di limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, nella vigenza, sempre nel processo tributario, di presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (34).

1.2. – *Il processo tributario nell'assetto conseguente alla l. n. 130 del 2022: l'attuazione di un modello processuale improntato ai principi del giusto processo e le ricadute nel prisma dell'art. 654 c.p.p.*

All'esito di un lungo e complesso *iter* legislativo iniziato con l'istituzione, il 12 aprile 2021, della prima Commissione interministeriale MEF-Giustizia (c.d. Commissione della Cananea dal nome del suo presidente), avente il preciso obiettivo di formulare proposte di intervento per una riorganizzazione strutturale della giustizia tributaria, è stata pubblicata la l. n. 130 del 31 agosto 2022 recante "disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario" (di seguito, "l. n. 130 del 2022"). Preliminarmente, si rileva che il maggior pregio dell'intervento normativo è quello di perseguire l'obiettivo – posto dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza – di

---

quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria". Secondo tale orientamento, pertanto, il giudice tributario è chiamato a verificare la corrispondenza dei fatti su cui è chiamato a giudicare a quelli esaminati dal giudice penale. Si tratta, pertanto, di una valutazione di contenuto ben più limitato di quella invece delineata dall'orientamento precedentemente esposto, secondo il quale al giudice tributario è lasciato un margine completo di libertà di giudizio, sia pur nell'ambito del suo prudente apprezzamento. Al verificarsi di tale corrispondenza dei fatti, l'accertamento di fatto del giudice penale sarebbe, secondo l'indirizzo qui esposto, vincolante per quello tributario, i cui margini di difformità decisionale sarebbero elisi. Tuttavia, tale orientamento risulta del tutto minoritario, ove, invero, le conclusioni sopra commentate rappresentano un precedente del tutto isolato.

(34) Da rimarcare un'opinione contraria che collega l'esclusione della rilevanza di stato dei fatti accertati in sede penale, nella lettura dell'art. 654 c.p.p., non già alle limitazioni probatorie sussistenti nel processo tributario ma all'asserita esclusione di questo processo dal richiamo operato dalla detta norma. In tal senso F. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 323: "Nel codice di procedura penale è prevista l'efficacia riflessa extrapenale dei giudizi di fatto contenuti nel giudicato penale, non con una regola generale, ma con norme specifiche, riguardanti tale efficacia nei giudizi di danno (artt. 651 e 652), nel giudizio disciplinare (art. 653), e nei giudizi (non di danno) civili e amministrativi (art. 654). Ora, sia per il generale principio di separazione delle giurisdizioni, sia per il fatto che le norme sull'efficacia extrapenale della (motivazione della) sentenza penale sono norme speciali, l'interprete non può adottare interpretazioni estensive, o addirittura analogiche. Deve attenersi al senso letterale delle norme. Ciò vale in modo particolare per gli artt. 651- 654 c.p.p., anche perché l'efficacia extrapenale non riguarda il dispositivo, ma la motivazione della sentenza penale. Corollario di queste premesse è che l'art. 654 c.p.p., che prevede l'efficacia extrapenale degli accertamenti di fatto del giudice penale nel processo civile e in quello amministrativo, non si applica al processo tributario, per la ragione semplicissima che il processo tributario è 'altro' rispetto al processo civile e al processo amministrativo".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rendere più celere il contenzioso tributario e ridurre, contestualmente, l'elevato numero di ricorsi in Cassazione. A tale scopo, la l. n. 130 del 2022, che è entrata in vigore il 16 settembre 2022, salvo quanto previsto dall'art. 8 del medesimo provvedimento legislativo, che prevede differenti decorrenze per talune disposizioni, apporta significative modifiche sia al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 che al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Tra le varie modifiche apportate ai due menzionati decreti legislativi dalla *novatio legis*, quelle di maggior interesse si riferiscono: (i) all'ordinamento giudiziario tributario; (ii) al processo tributario; (iii) alla definizione (agevolata) del contenzioso tributario pendente presso la Corte di Cassazione.

In relazione alle modifiche che hanno interessato il processo tributario, la *ratio* che ha guidato il legislatore della riforma è l'attuazione dei principi del giusto processo e, segnatamente, la scelta manifesta di improntare l'istruttoria del processo tributario e la disciplina della valutazione delle prove ai principi della parità delle armi e della pienezza del diritto di difesa nel contraddittorio processuale.

Sulla scorta di tali obiettivi, la prima modifica, che ha assunto un carattere epocale, riguarda la rimozione del divieto di ammissione della prova testimoniale.

Difatti, l'ordinamento processuale tributario, per come delineato dalla l. n. 413 del 30 dicembre 1991 recante la "Delega per la revisione del contenzioso tributario", risultava fondato su un espresso divieto dell'ammissibilità della prova testimoniale nell'istruttoria processual-tributaria. Risulta necessario premettere che l'espunzione della prova testimoniale dall'ordinamento processuale tributario non fondava su ragioni strutturalmente correlate alla materia tributaria (35), né poggiava su ragioni sedimentate nel corso del tempo: difatti, tale divieto trovava ingresso nell'ordinamento processuale tributario mediante l'art. 23 del d.p.r. n. 739 del 1981. Anteriormente, la Dottrina risultava concorde nel ritenere che la prova testimoniale potesse avere ingresso nel processo tributario, pur rimarcando una minore importanza della stessa rispetto al processo civile in considerazione di un pregiudizio sulla genuinità della prova costituenda nonché in considerazione del perseguimento di finalità di economia processuale (36).

Sulla scorta di tali premesse, si può ragionevolmente sostenere che l'introduzione del divieto, per come modulato dalla l. n. 413 del 30 dicembre 1991, fondava la propria ragione nel convincimento, tralatizio,

---

(35) In tal senso si rinvia a F. Tesauro, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Fisco*, 2002, 23.

(36) In termini, si richiama F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1697; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 373; G. Lambert, *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1975, 1485.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della natura eminentemente documentale dell'istruttoria nel processo tributario nonché nell'assenza di fiducia nell'istituto della testimonianza, argomento ulteriormente sostenuto dal richiamo della indisponibilità dei diritti oggetto di vaglio nel giudizio tributario (37).

Tuttavia, l'analisi dei rapporti d'incidenza dell'istituto della testimonianza nella fase istruttoria del processo tributario ha rappresentato l'ambito maggiormente significativo di compressione dei principi regolatori del giusto processo enunciati nell'ordinamento interno ed affermati dall'ordinamento internazionale (38).

Difatti, procedendo nella determinazione dei limiti di conformità al modello del giusto processo della mancata applicabilità dell'istituto della prova testimoniale al processo tributario emerge, dapprima, con immediata evidenza, la prova di resistenza che il menzionato divieto deve superare nella declinazione del principio del giusto processo affermata dai principi costituzionali (39). Da tale menzionato necessario passaggio appare possibile procedere nell'individuazione della rispondenza della menzionata esclusione al modello del giusto processo per come enunciato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo ed affermato dalla Convenzione europea dei diritti dell'uo-

---

(37) Per una condivisione del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, nonché per l'auspicio di una eliminazione della prova testimoniale anche in ambito processual-civilistico, si rinvia a C. Glendi, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario,* in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 741, ove si sostiene che "l'evoluzione dei tempi (…) dovrebbe (…) portare all'eliminazione della prova testimoniale tipica persino nell'ambito del processo civile".

(38) Hanno mosso significative critiche al divieto di prova testimoniale nell'ordinamento processuale tributario: G.M. Cipolla, *La prova nel diritto tributario, retro*, 2009, 608; F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario,* in *Rass. trib.*, 2003, 11; Id., *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato,* in *Rass. trib.*, 2021, 761; A. Giovannini, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario,* in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35; Id., *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma,* in *Rass. trib.*, 2014, 24; Id., *Recepimento e limiti dei principi superiori nel processo tributario,* in *Rass. trib.*, 2017, 353; M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila),* in *Rass. trib.*, 2007, 254; A.E. La Scala, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario,* in *Rass. trib.*, 2012, 90; A. Marcheselli, *Diritto alla prova e parità delle armi nel processo, retro*, 2003, 441; F. Moschetti, *L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale, retro*, 1999, 18 ss.; S. Muleo, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verificazione: analisi critica e possibili rimedi processuali,* in *Rass. trib.*, 2002, 1989; P. Russo, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuato storico che resiste all'usura del tempo,* in *Rass. trib.*, 2000, 568; R. Schiavolin, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario,* in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, 550; G. Zizzo, *Il regime delle prove e il giusto processo,* in *Rass. trib.*, 2013, 475.

(39) Cfr. N. Trocker, *Il valore costituzionale del giusto processo*, in AA.VV., *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, 2001.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mo ed, allo stesso tempo, a delineare una precisa demarcazione dei concetti di giusto processo interno (40) e giusto processo convenzionale (41) i quali

---

(40) Di fondamentale importanza nell'elaborazione dei principi del giusto processo l'approccio delle Corti costituzionali nella individuazione dei principi di tutela formale. Sul punto, difatti, non è privo di rilievo l'approccio originario della Corte costituzionale inteso alla affermazione della equiparazione dei principi del giusto processo nel diritto di difesa costituzionalmente garantito. In tal senso si richiama la sentenza n. 102 del 1986 resa dalla Corte costituzionale, in *Giur. cost.*, 1986, I, 565, ove si statuisce: "Sebbene nei fascicoli di merito pervenuti alla Cancelleria della Corte non siano stati inseriti gli stati passivi, resi esecutivi dai giudici delegati ai due fallimenti dichiarati dal Tribunale di Caltanissetta, né sia *aliunde* consentito constatare se altri creditori abbiano proposto opposizione agli stati passivi, reputa questa Corte che il dettame del processo giusto a render concreto il quale si indirizzano non solo l'art. 24 comma secondo Cost., ma anche l'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e l'art. 15 del Patto internazionale di New York del 19 dicembre 1966, relativo ai diritti civili e politici, non sia in pieno realizzato se non si precisi che il curatore è tenuto a dar notizia non solo ai creditori in tutto o in parte esclusi o ammessi con riserva ma anche agli altri creditori che hanno proposto domanda di ammissione al passivo". L'affermazione della equiparazione risultava, pertanto, tranciante nella identificazione del giusto processo nel diritto di difesa di cui all'art. 24 della Carta costituzionale. Il percorso interpretativo della Corte nonché il percorso di novellazione intrapreso dal legislatore ha comportato l'abbandono di una originaria tendenza restrittiva dei principi del giusto processo, escludendo che i diritti espressi dai principi enunciati con la dizione "giusto processo" fossero intesi come riconducibile alle garanzie costituzionali già espresse dalla Carta fondamentale e pervenendo alla affermazione di un contenuto autonomo dei principi sottesi alla affermazione del giusto processo ed inquadrabili in ulteriori e specifici diritti processuali.

(41) L'individuazione di un modello processuale improntato ai principi del giusto processo è agevolmente reperibile in sede internazionale. Valutando le fonti di diritto internazionale pattizie è, difatti, immediatamente rinvenibile un reticolo normativo atto a disegnare una struttura di processo improntato a diritti processuali sussumibili nella struttura del "giusto processo". In tal senso, dunque, si può richiamare la Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo proclamata dall'assemblea dell'ONU il 10 dicembre 1948 nonché il Patto internazionale sui diritti civili e politici approvato a New York il 16 dicembre 1966 dall'Assemblea dell'ONU. Tuttavia, la cogenza effettiva del modello processuale delineato dalle menzionate previsioni pattizie sconta un'indubbia privazione di forza in riferimento alla valutazione della cogenza attribuita all'interno dell'ordinamento delle norme internazionali di natura pattizia.

Al contrario, le violazioni dei diritti sostanziali e processuali riconosciuti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), sono sanzionate dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, o Corte di Strasburgo (artt. 19 e ss. CEDU). La competenza della Corte EDU è sancita dall'art. 32 CEDU, a norma del quale essa "si estende a tutte le questioni riguardanti l'interpretazione e l'applicazione della Convenzione e dei suoi Protocolli che le verranno sottoposti alle condizioni previste dagli artt. 33, 34, 46 e 47".

In tal senso, trova peculiare cogenza il modello processuale del "*due process of law*" enunciato in sede convenzionale.

L'articolo 6 § 1 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, nell'affermare che ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, precisa che la sentenza deve essere resa

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

assumono, nei rapporti di contatto, la forma di due cerchi concentrici dei quali il secondo manifesta un perimetro sicuramente più ampio (42).

La valutazione della rispondenza dell'esclusione della prova testimoniale al principio del "giusto processo", per come enunciato nel diritto interno dall'art. 111 della Carta costituzionale, segue, inevitabilmente, il necessario inquadramento dei principi intesi a regolare l'istruttoria nel processo tributario.

La disciplina dell'istruzione probatoria è, difatti, "molto scarna e largamente asistematica, segnatamente con riferimento ai co. 1°, 2° e 4° dell'art. 7" (43). In particolare, sulla scorta del dato normativo della disciplina dell'istruttoria all'interno del processo tributario, si può rilevare come il legislatore non abbia assegnato alla medesima un ruolo di centralità e, al contrario, abbia inteso affermare una posizione marginalizzata della fase di acquisizione della cognizione da parte del giudice. Segnatamente, la fase istruttoria all'interno del processo tributario non è disciplinata da un ap-

---

pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale, quando lo esigono gli interessi dei minori, la protezione della vita privata delle parti in causa o rischio di pregiudizio agli interessi della giustizia. Per il § 2: "Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata". Il paragrafo 3 lett. *d*), stabilisce che ogni accusato ha diritto di: "esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico".

(42) La struttura processuale delineata nel "*due process of law*" afferma la sussistenza nell'ordinamento di diritti dei singoli, all'interno della dinamica processuale, che non possono essere ricondotti ad una sintesi di garanzie già sussistenti nel presidio della funzione giurisdizionale. Difatti, l'esercizio della funzione giurisdizionale, l'accesso del singolo alla tutela della propria posizione giuridica soggettiva debbono essere distinti dal presidio alla posizione del singolo nella dinamica processuale nonché dalla garanzia dell'equilibrio nella dinamica processuale, nell'accesso ai poteri processuali, nella declinazione della funzione nel controllo della posizione sostanziale dell'organo giudicante e dei tempi di declinazione della medesima funzione. L'affermazione delle menzionate posizioni di tutela del singolo, pur ove si voglia ritenere l'immanenza di tali posizioni di tutela all'interno dell'ordinamento, rappresenta un riferimento a diritti, di natura processuale, di carattere fondamentale in quanto intesi a dare attuazione ai diritti fondamentali del singolo sia nel riflesso che agitano sulla posizione della persona all'interno del processo sia nella posizione di concreta garanzia nell'attuazione delle norme sostanziali. In tale ottica il "giusto processo" rappresenta l'enunciazione formale delle posizioni di equilibrio idonee a rappresentare l'astratta formulazione di una regola processuale intesa ad affermare le dinamiche dello *ius dicere* alla luce dei principi fondamentali del cittadino nell'ambito di attuazione della norma: tale affermazione, pur dinanzi alle tendenze svalutative intese a ritenere superflua l'affermazione dei principi di equilibrio del processo, rappresenta la concreta enunciazione di diritti di natura processuale intesi a modellare un sistema processuale inteso come modello per ciascun ambito concreto di attuazione delle norme processuali.

(43) M. Bruzzone, *Art. 7 (commento)*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, 75.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

parato normativo teso a regolamentare i singoli istituti di acquisizione della cognizione da parte del giudice del merito ma, al contrario, la medesima è strutturata nelle forme di un modulo di raccordo (44) ove il legislatore ha disciplinato le modalità di acquisizione delle prove nel processo tributario con una modalità di rinvio alle norme speculari contenute dal codice di rito civile ed attraverso una serie di esclusioni e divieti, in una peculiare modalità di normazione negativa. La scelta operata dal legislatore si manifesta assolutamente peculiare qualora si proceda a paragonare la modalità di normazione positiva con gli ulteriori processi dinanzi ai giudici speciali (45) in riferimento ai quali la fase della istruzione probatoria è maggiormente strutturata con normazione di dettaglio ovvero con un modulo di raccordo maggiormente dettagliato in riferimento alle norme del codice di rito civile ritenute direttamente applicabili.

L'opzione normativa consegue ad una impostazione sistematica tesa a ritenere che l'esperimento della fase istruttoria rappresenti "una fase eventuale perché, nello schema-tipo, il processo tributario perviene ad una decisione senza una fase istruttoria, senza la presenza di un giudice istruttore, senza una pluralità di udienze attraverso le quali l'onere della prova viene specificato ed assolto dalle parti, senza l'assunzione in contraddittorio e davanti al giudice, di mezzi di prova" (46). Dall'impostazione sistematica affermata dal legislatore, anteriormente alle modifiche introdotte

---

(44) Cfr. in tal senso C. Glendi, *Rapporti tra regole generali del processo civile e disciplina speciale del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2007, 3067 ss. ove rileva la sussistenza di una "armonia integrativa tra i due complessi normativi, calibrata su di una fitta trama di richiami positivi e una circoscritta ma significativa serie di specifiche esclusioni".

(45) M. Bruzzone, *Art. 7 (commento)*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, 75: "Le disposizioni del codice amministrativo in materia di mezzi di prova, di ammissione e assunzione delle prove richiamano espressamente numerosi articoli del c.p.c. Segnatamente sono applicabili il precetto relativo all'ordine di ispezione ex art. 118 c.p.c., gli artt. 210 ss., l'assunzione in forma scritta della prova testimoniale (ammessa dal giudice su istanza di parte), l'assunzione di altri messi di prova previsti dal c.p.c., con esclusione dell'interrogatorio formale e del giuramento (per effetto dell'art. 63, 2°, 3° e 5° co. c.p.a.); l'art. 154 c.p.c., con riferimento alla prorogabilità dei termini assegnati al consulente tecnico e per l'eventuale nomina di consulenti tecnici delle parti, nonché l'art. 193 c.p.c. ai fini delle modalità con cui il consulente rende il giuramento davanti al magistrato a tal fine delegato (per effetto dell'art. 67, rispettivamente 3° e 4° co. c.p.a.); l'art. 204 c.p.c. per i mezzi istruttori che devono essere eseguiti all'estero, con richiesta formulata mediante rogatoria o per delega al console competente, oltre al rinvio alle disposizioni del c.p.c. in quanto compatibili, con riferimento ai termini da osservare per l'ammissione dei mezzi istruttori ed alla determinazione del luogo e del modo dell'assunzione".

(46) M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 120: "La caratteristica marcata è quella di un processo scritto, nel quale è la prova documentale ad avere un ruolo prevalente; un processo, nel quale, nonostante le prove presuntive siano continuamente alla ribalta, in quanto previste dalle leggi sui singoli tributi in funzione di 'ausilio' all'azione di controllo dell'amministrazione, non sono ammessi né il giuramento (e

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dalla l. n. 130 del 2022, e finalizzata all'eventualità dell'acquisizione istruttoria consegue l'affermazione della natura del processo tributario quale processo scritto (47) nel quale la prova documentale assume un ruolo prevalente (48).

La ricostruzione dei caratteri del processo tributario, intesi a giustificare il divieto della prova testimoniale, determina l'affermazione di una generale rispondenza del modello processuale – improntato alla negazione dell'oralità, alla precostituzione probatoria in fase procedimentale ed alla ritenuta centralità della prova documentale – ad un modello di carattere inquisitorio (49).

Si perveniva, dunque, attraverso l'analisi della fase istruttoria del processo tributario alla rilevazione di un ridimensionamento della nozione di prova (50) sia in riferimento alla generale fase istruttoria sia, più analitica-

---

questo può essere facilmente compreso) né la prova testimoniale, che pure è il tradizionale contrappeso alla prova per presunzioni".

(47) In ordine alla eventualità della fase istruttoria si richiama F. Batistoni Ferrara – B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2011, 79: "Ancorché il processo tributario non conosca un'autonoma fase istruttoria, l'istruzione resta momento fondamentale, tenuto conto dell'importanza determinante nell'accertamento dei fatti e quindi dell'esigenza di dimostrarli ai fini della decisione del giudice….La dimostrazione dei fatti può essere raggiunta utilizzando i mezzi di prova previsti dalla legge ed essi soltanto. Essi si individuano, nel processo tributario, per esclusione, giacché il quarto comma dell'art. 7, sottintendendo le prove tipiche del rito ordinario (ad es., documenti, confessione, testimonianza, giuramento) introduce il tema con un divieto; afferma, infatti, che non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale". Ulteriormente ed in maniera assolutamente significativa in ordine alla strutturale documentalità della fase istruttoria ed alla eventuale modulazione nelle forme di ulteriori mezzi di prova tipici si richiama il pensiero di M. Bruzzone, *Art. 7 (commento)*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, 75: "Il processo tributario si configura essenzialmente come un processo scritto (come risulta evidente alla luce dell'opzione strutturale secondo cui la trattazione della controversia avviene in camera di consiglio, a meno che una delle parti non chieda con apposita istanza la discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33, 1° co., d.lgs. n. 546/1992), con riferimento al quale assumono una peculiare e prevalente rilevanza, da un lato, le prove documentali (laddove la produzione di documenti in giudizio è rimessa alla iniziativa delle parti) e, dall'altro lato, le prove presuntive, non essendo ammessi, sia pure per ragioni diverse il giuramento e la prova testimoniale tipica".

(48) In tal senso statuisce la Corte costituzionale con la sentenza n. 18 del 2000, in *Rass. trib.*, 2000, 375 ss.

(49) Per una lucida affermazione della natura inquisitoria del modello processuale improntato alla negazione della prova testimoniale – pur nell'adesione al descritto modello – si veda C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario (relazione svolta al Convegno su "Le prove nel diritto civile, amministrativo, e tributario", Alghero-Sassari, 20-22 settembre 1984)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 947.

(50) La nozione di prova, secondo la ricostruzione offerta in Dottrina, è tripartita in considerazione del fatto che l'accertamento di un fatto controverso deve passare attraverso l'acquisizione del mezzo della rappresentazione del fatto (mezzo di prova), del procedimento attraverso il quale si assume al processo il singolo mezzo di prova nonché attraverso il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mente, in riferimento ai mezzi di prova ammessi nel processo tributario. Difatti, come già sopra rilevato, la fase istruttoria, intesa *strictu senso* quale fase processuale dedicata allo svolgimento del procedimento di ammissione dei singoli mezzi di prova, risultava, anteriormente alle modifiche di cui alla l. n. 130 del 2022, meramente eventuale. Ulteriormente, l'eventualità della fase istruttoria era dominata dalla centralità della prova documentale, intesa essa sia come prova tipica, sia come prova atipica (51). L'affermazione della centralità della prova documentale nell'istruttoria processuale tributaria era sostenuta dal dettato normativo che, con la disposizione di cui all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992 (anteriore alla novella introdotta dalla l. n. 130 del 2022), costruiva la medesima istruttoria in senso negativo: difatti, affermata l'esclusione dalla istruttoria tributaria del giuramento e della prova testimoniale, il legislatore non si occupava della elencazione dei mezzi di prova ammessi nonché dei procedimenti di ammissione dei medesimi. Tuttavia, dal silenzio della legge conseguiva l'assoluta predeterminazione della centralità della prova documentale nell'istruttoria tributaria, rinvenendosi conferma della menzionata centralità nel procedimento di deposito di documenti e memorie, di cui all'art. 32 d.lgs. n. 546 del

---

convincimento del giudice che si cristallizza nel risultato del procedimento probatorio espresso in motivazione. In tal senso si veda A. Colli Vignarelli, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, 38. Ulteriormente si veda G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 176: "Diciamo subito che assumendo come ottica di riferimento quella tralaticia del processo, la migliore dottrina ha individuato tre dimensioni semantiche nel cui ambito, a loro volta, si collocano i diversi significati del vocabolo 'prova'. In una prima dimensione prova indica i tre diversi aspetti riscontrabili in ogni fenomeno probatorio. Prova è, volta per volta, l'elemento che viene utilizzato nel processo per dimostrare la veridicità di un enunciato fattuale, il risultato ottenuto ed il collegamento tra la prova come elemento e la prova come risultato".

(51) La distinzione tra prove tipiche e prove atipiche si fonda sulla elencazione normativa dei mezzi di prova previsti dal legislatore. Ove si valuti, difatti, che pur dinanzi ad una elencazione dei mezzi di prova il legislatore non ha enunciato alcun divieto di assunzione di prove ulteriori a quelle procedimentalizzate si può pervenire alla ammissione di prove atipiche intese, sia nella valutazione dei mezzi di prova, sia nei procedimenti di assunzione delle prove tipiche. In tale senso si veda G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 411: "Nel diritto civile prova atipica significa, in senso letterale, prova 'diversa' dai tipi legali previsti dal codice civile. Tale definizione però è generica e, di conseguenza, poco utile. In termini più precisi l'espressione prova atipica è, per un verso, sinonimo di prova innominata e, cioè, di prova non prevista dalla legge. Per altro verso tale locuzione può prestarsi ad indicare anche gli elementi assunti in violazione o, comunque, in deroga ad uno schema probatorio normativizzato. In altre parole per prova atipica si può intendere rispettivamente il mezzo di prova ovverosia l'elemento (o la fonte di convincimento che dir si voglia) di cui il giudice si avvale (qui prova atipica intesa come sinonimo di strumento probatorio non previsto dalla legge come tale; oppure il modo o, più esattamente, il procedimento di assunzione della prova (qui prova atipica intesa come risultato di un procedimento di formazione della prova diverso da quelli tipizzati dalla legge)".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1992. Risultava evidente, difatti, che il legislatore, modulando l'istruttoria tributaria in senso negativo, perveniva ad enunciare, positivamente, una modalità di ammissione della prova documentale che, dalla struttura meramente eventuale dell'istruttoria propriamente intesa, veniva assunta, *expressis verbis,* quale fase costantemente ed imprescindibilmente correlata alla fase decisoria.

Tale cornice rappresentava la motivazione e la giustificazione della norma di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, anteriore alla novella di cui alla l. n. 130 del 2022, che escludeva l'ammissibilità nel processo tributario del mezzo di prova testimoniale unitamente al mezzo del giuramento. La struttura della disciplina dell'istruttoria tributaria risultava delineata, pertanto, in senso negativo, procedendosi alla esclusione dei mezzi di prova ritenuti non necessari od idonei al peculiare accertamento dei fatti oggetto del processo tributario. In tal senso, difatti, la prova testimoniale, intesa quale mezzo di prova, è la "narrazione dei fatti della controversia compiuta da un terzo innanzi al giudice e nel contraddittorio delle parti, nelle forme solenni previste dal c.p.c. e sotto l'obbligo di dire la verità" (52). Il mezzo di prova, dunque, si caratterizza, dal versante soggettivo, per la terzietà e la coattività delle dichiarazioni rese sullo svolgimento dei fatti nonché, dal versante oggettivo, per il procedimento di ammissione del mezzo di prova caratterizzato dalla oralità e diretto dal giudice. La rilevanza dell'aspetto oggettivo del mezzo di prova testimoniale, ovvero l'autonomia della fase di assunzione della prova e la direzione della medesima da parte del giudice, hanno determinato l'espunzione della testimonianza dal processo tributario in considerazione della individuata residualità della fase istruttoria *strictu senso* e della centralità del mezzo di prova documentale (53).

---

(52) A. Dondi, *La prova testimoniale nel processo civile*, in *Digesto disc. priv.*, Torino, 1997, XVI, 40 ss.

(53) Autorevole Dottrina sottolinea, quale *ratio* del divieto di prova testimoniale, la volontà del legislatore di escludere prove legali dal processo tributario. In tal senso si richiama C. Glendi, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario,* in *GT – Riv. dir. trib.*, 2007, 741: "Nel processo tributario non sono vietate le informazioni di terzi, sia che provengano dalla *pars publica*, sia che vi siano introdotte dal contribuente e sia, infine, che risultino raccolte *ex officio*. Possono non essere contestate dalle parti, possono viceversa esserlo; in ogni caso debbono essere liberamente valutate dal giudice, con ogni più ampia libertà. Qual è allora la portata del così 'detestato' divieto contenuto nell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992? Semplicemente quella di escludere dal processo tributario la prova testimoniale tipica, attualmente regolata dal codice civile e dal codice di procedura civile, con una disciplina che risente dell'ancestrale inquadramento dell'informazione dei terzi nell'ambito della prova legale, che vincola il giudice e ne condiziona, più o meno, il libero convincimento, in netta contraddizione con l'evoluzione dei tempi, che dovrebbe, conclusivamente, portare all'eliminazione della prova testimoniale tipica persino dall'ambito del processo civile".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La menzionata opzione legislativa ha, immediatamente, trovato l'avversità della dottrina (54) ma, al contrario, ha attraversato il vaglio di costituzionalità della Consulta (55).

Tuttavia, come già rilevato, il divieto di ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario era considerato, dalla dottrina prevalente, come confliggente con la cornice costituzionale e con le norme sovraordinate intese a regolare il modello del "giusto processo" ed in tal senso sembrava destinato a rimanere soggetto ad una declaratoria di illegittimità costituzionale (56).

---

(54) Cfr. sul tema S. La Rosa, *La fase istruttoria del processo davanti alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1259 ss.

(55) Corte cost., ord. 11 novembre 1987, n. 506, in *Corr. trib.*, 1987, 3406 ss.: "la Corte ha costantemente affermato che l'art. 24 Cost. non esclude che le modalità dell'esercizio del diritto di difesa possono essere dal legislatore, nella sua discrezionalità, diversamente regolate in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti".

Tale orientamento della Corte costituzionale affonda le radici in un pronunciamento anteriore e non reso sulla disciplina del processo ma in tema di imposta di registro e, segnatamente sul 1° comma dell'art. 6 dell'Allegato B al r.d.l. 15 novembre 1937, n. 1924 (provvedimenti vari in materia di tasse ed imposte indirette sugli affari), in relazione al quale la Corte costituzionale con sentenza 12 luglio 1972, n. 128, in *http://www.cortecostituzionale.it*, afferma: "Il solo fatto della esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per se stesso violazione del diritto di difesa. In molti casi, e specie nella materia contrattuale (artt. 2721, 2722, 2723 c.c.), la prova per testimoni è guardata con disfavore e, perciò, esclusa o limitata per motivi, che il legislatore può apprezzare in piena discrezionalità".

La scelta di ritenere conforme al dettato dell'art. 24 della Carta costituzionale la modulazione del divieto di assunzione della prova testimoniale nel processo tributario è stata ribadita, nella valutazione dell'art. 35 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, da Corte cost., ord. 23 febbraio 1989, n. 76, in *Corr. trib.*, 1989, 836 ss. nonché da Corte cost., ord. 8 luglio 1992, n. 328, *retro*, 1992, 1224 ss.

(56) In senso conforme si rinvia a L. Sabbi, *Il contraddittorio nel processo tributario*, Milano, 2019, 233: "bisognerebbe ritenere, a questo punto, che il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, stante il suo valore assoluto generale, presenti profili di incostituzionalità per violazione del diritto di difesa quanto meno nella parte in cui non prevede l'ammissibilità di tale mezzo nei casi eccezionali menzionati"; nonché Id., *Il contraddittorio nel processo tributario*, Milano, 2019, 262: "Resa palese la tendenziale sfiducia del legislatore verso il mezzo di prova testimoniale, al di là di quanto già esposto, si rimane convinti che sotto il profilo probatorio, per l'attuazione piena ed incondizionata del principio del contraddittorio nel processo tributario, sia necessaria anche la rimozione legislativa del divieto di prova testimoniale". Ulteriormente, propendono per le medesime conclusioni R. Schiavolin, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, 596; A. Marcheselli, *Contraddittorio e parità delle armi per un giusto processo tributario*, *retro*, 2006, 731; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'"interesse fiscale"*, *retro*, 2001, 823; A. Marcheselli, *Testimonianza scritta e deposito di documenti in appello*, in *Corr. trib.*, 2009, 2695; F. Paparella, *Le dichiarazioni dei terzi e la prova testimoniale*, in V. Ficari – G. Marini – E. Della Valle (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 213; G. Zizzo, *Il regime delle prove ed il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 476; G. Bizioli, *La prova testimoniale nel*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tale palese criticità ordinamentale ha orientato il legislatore della riforma di cui alla l. n. 130 del 2022, il cui intervento è, palesemente, mirato alla rimozione dei profili di criticità del previgente divieto di ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario (57).

Difatti, la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha auspicato, in seno alla relazione finale depositata il 30 giugno 2021, "un diretto intervento del legislatore", il quale, pur dovendo operare nell'ambito di una più vasta riforma strutturale, avrebbe potuto offrire una prima soluzione ammettendo la "prova testimoniale scritta almeno in tutti i casi in cui non sia altrimenti possibile per la parte (ricorrente) esercitare pienamente il diritto di difesa e di prova" (58).

Tuttavia, all'esito dei lavori parlamentari, la soluzione prescelta ha inteso rimuovere, in via assoluta, il divieto di prova testimoniale nel processo tributario, abbandonando un approccio inteso a predeterminare le fattispecie in cui la prova documentale dovesse essere ritenuta non sufficiente a garantire il diritto di difesa nella parità delle armi (59): tale con-

---

processo tributario, in F. Bilancia – C. Califano – L. Del Federico – P. Puoti, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 413.

Da ultimo, si veda F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in F. Gallo – A. Uricchio – A. Cuva – C. Buccico – S. Donatelli, *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 6: "Sotto questo profilo l'assetto del processo tributario antecedente alla riforma non rispondeva all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale".

(57) Per tali conclusioni si richiama F. Pistolesi, *La testimonianza scritta*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 67: "Anzitutto, è apprezzabile, di per sé, la rimozione del divieto di prova testimoniale che finora ha limitato il diritto di difesa e violato il principio, di rilevanza costituzionale ed europea, del giusto processo".

(58) In tal senso e testualmente si veda *https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANANEA_relazione_finale_30giu21.pdf, 137* ss. In seno alla stessa relazione si legge un brano dell'audizione di F. Gallo del 31 maggio 2021, nel corso del quale è stato così osservato: "la questione andrebbe riconsiderata alla luce del nuovo art. 111. Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, *ex* art. 3 della Costituzione il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. Il problema è invece considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti….".

(59) Difatti, per le ragioni sopra esaminate, il divieto di acquisizione della prova testimoniale nel processo tributario appariva, alla luce dei principi del "*due process of law*" ed in un approccio di attuazione dei diritti fondamentali nell'attuazione di un sistema di tutela multilivello, del tutto incompatibile con il diritto di difesa, declinato nelle forme della pienezza del contraddittorio, dell'oralità e della parità delle armi. In tal senso, non sarebbero risultate sufficienti a rimuovere le descritte criticità delle prospettive di approccio alla problematica dirette a ritenere incompatibile il divieto di testimonianza nella formulazione in termini di assolutezza. Tale conclusione, ove ben si comprende, è adombrata da G.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

clusione non sarebbe apparsa soddisfacente in quanto avrebbe lasciato al legislatore ovvero al giudice la valutazione delle fattispecie in cui l'assunzione della prova testimoniale fosse da ritenersi necessaria per l'assenza di altri mezzi. Tale vaglio di carattere preliminare avrebbe inciso sull'attuazione del principio del contraddittorio, nella declinazione del principio di parità delle armi, ove, difatti, la valutazione della rilevanza è un profilo che attiene la discrezionalità del giudice in relazione all'ammissibilità della prova testimoniale e non può incidere, a priori, sulla possibilità di richiedere la prova in quanto, ove la limitazione sia lasciata al legislatore, sarebbe suscettibile di ledere la parità delle armi, ed ove sia lasciata al giudice, sarebbe suscettibile di ledere la necessaria imparzialità quale declinazione del principio dispositivo del processo.

Conseguentemente, l'approccio definitivo del legislatore della l. n. 130 del 2022 è nel senso della definitiva ed assoluta espunzione del divieto di prova testimoniale nel processo tributario, senza addurre un approccio casistico alla sopravvivenza del divieto (60).

Tale conclusione è sostenuta dalla valutazione del contenuto dell'art. 4, 1° comma, lett. *c)* della l. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario, che segnatamente determina una riformulazione dell'art. 7, 4° comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, recante l'Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, che, in conseguenza delle modifiche apportate dalla l. n. 130 del 2022 ed entrate in vigore in data 16 settembre 2022 (61), statuisce: "4. Non è ammesso il

---

Bizioli, in *La prova testimoniale nel processo tributario*, in F. Bilancia – C. Califano – L. Del Federico – P. Puoti, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 433 ove si rileva: "Non già il divieto di prova testimoniale nel processo tributario deve ritenersi in contrasto con l'art. 24 della Costituzione, bensì la sua assolutezza, ovvero l'impossibilità per la parte di far ammettere tale prova allorché sia il solo mezzo per la dimostrazione della verità".

(60) In tal senso si veda F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in F. Gallo – A. Uricchio – A. Cuva – C. Buccico – S. Donatelli, *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 5: "L'art. 4, comma 3, lett. c) ha opportunamente riconsiderato la questione alla luce del nuovo art. 111 Cost. rendendosi conto che, ai sensi di tale norma, il problema non è tanto più verificare se è costituzionalmente legittimo, *ex* art. 3 della Costituzione, il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. È, infatti, ora abbastanza scontato che l'attuazione di una vera giustizia non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili e, quindi, non sopporta più le limitazioni dello strumentario probatorio e il conseguente spostamento del giudizio dalla verità reale alla verità formale".

(61) L'art. 8, 3° comma, della l. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-*bis* del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale" (62).

Conseguentemente, il legislatore della riforma ha inteso espungere dall'ordinamento processual-tributario il divieto di ammissibilità della prova testimoniale, seppur nei limiti di ammissibilità della prova testimoniale esclusivamente nella forma dell'assunzione per iscritto (63).

In via di valutazione ordinamentale dell'impatto della riforma, si può assumere che il legislatore abbia optato per un approccio inteso ad improntare l'istruttoria processuale tributaria anche sulle prove costituende, abbandonando il precedente orientamento ideologico (64) inteso ad assu-

---

di giustizia e di processo tributario, dispone: "3. Le disposizioni di cui all'articolo 4, comma 1, lettere *c*), *d*), *g*) e *h*), si applicano ai ricorsi notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge".

(62) Commenta F. Pistolesi, *Il processo tributario*, Torino, 2023, 140: "Dunque, grazie alla L. n. 130, si arricchisce la gamma dei mezzi istruttori utilizzabili dalle parti del giudizio tributario senza comprimere alcuna delle facoltà esperibili".

(63) Sul tema si rinvia a F. Pistolesi, *La testimonianza scritta*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 67; A. Cuva, *I confini applicativi del superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in F. Gallo – A. Uricchio – A. Cuva – C. Buccico – S. Donatelli, *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 135 ss.; M.T. Onorato, *Le prove nel processo tributario*, in G. Carlizzi – F.A. Genovese, *La riforma del processo tributario*, Napoli, 2023, 188 ss.; G. Chironi – G. Dell'Anna – L. Gucciardo, *I poteri delle Corti di Giustizia Tributaria*, in A.F. Uricchio – N. Treglia (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022*, Roma, 2023, 107 ss.; F. Pistolesi, *Il processo tributario*, Torino, 2023, 133 ss.; N. Sartori, *La fase istruttoria e le prove atipiche o illecite*, in C. Consolo, G. Melis – A.M. Perrino (a cura di), *Il Giudizio Tributario*, Milano, 2022, 396 ss.; S. Morri, *La nuova disciplina delle prove nel processo tributario*, Milano, 2024, 75 ss.; A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, *retro*, 2023, 43; C. Glendi, *Prova testimoniale scritta nel processo tributario riformato: quali confini applicativi?*, *retro*, 2023, 598; S. Zagà, *La "nuova" prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario*, *retro*, 2023, 2142; C. Glendi, *Sulla c.d. prova testimoniale scritta nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 381; A. Russo, *Prova testimoniale scritta: distinzioni tra processo tributario e processo civile*, in *Fisco*, 2023, 451 ss.; M. Antonini – P. Piantavigna, *La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria*, in *Corr. trib.*, 2023, 140; M. Conigliaro, *Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo*, in *Fisco*, 2022, 3812.

(64) La paternità teorica di un modello processuale di carattere inquisitorio è attribuita ad E. Allorio e viene qualificata come declinazione del modello processuale proprio di uno Stato autoritario di diritto. Si veda G. Tinelli, *L'evoluzione del sistema della giustizia tribu-*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mere la mera documentalità dell'istruttoria del processo tributario (65).

Tanto è conseguenza della innegabile natura di piena prova della testimonianza scritta (66).

---

taria, *retro*, 2023, 910: "In particolare, in tale ricostruzione teorica, l'azione impositiva formava oggetto di un sindacato giurisdizionale diretto al controllo della legittimità dell'azione amministrativa ed alla tutela dell'individuo, nell'ambito di una più ampia forma di riaffermazione dell'interesse pubblico ad un'entrata tributaria conforme ai principi ispiratori della ripartizione tra i cittadini dei carichi pubblici. Da ciò', anche la giustificazione della c.d. presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, espressione del potere di supremazia della p.a. che finiva per riflettersi anche nella fase della tutela giurisdizionale. Il processo tributario avanti le Commissioni venne così ricondotto, secondo lo schema proprio del processo amministrativo, ad un processo di annullamento di atti amministrativi illegittimi e la posizione soggettiva del contribuente degradata a quella di mero interesse legittimo al conformarsi della p.a. alla sua funzione giustiziale regolata dalla legge. Le limitazioni all'azione giudiziaria in materia tributaria, rimaste quelle originarie, completavano il sistema, che si presentava, nella grande maggioranza delle controversie, ispirato ad un modello pubblicistico, nel quale la tutela del patrimonio individuale cedeva di fronte alla preminente cura dell'interesse dello Stato, in nome del quale dovevano giustificarsi le forti compressioni dei diritti individuali, primo fra tutti quello alla garanzia della giustizia nell'imposizione".

Ulteriormente sul tema si rinvia a C. Consolo, *Natura e oggetto del processo tributario*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, in M. Basilavecchia – A. Comelli (a cura di), Padova, 2020, 176, che vede in tale ricostruzione teorica della giustizia tributaria "un punto di emersione privilegiato dello Stato autoritario di diritto, degli atti imperativi con cui esso si esprime e, per converso, della collaborazione richiesta ai cittadini, delle tutele per loro disponibili e così in sintesi della tenuta di quello Stato contemporaneo rispetto a quello totalitario o comunque liberale" e ricorda che "il germe del trattato alloriano era coevo all'operare di un giurista nello Stato autoritario, sia pure di diritto e non già totalitario e germanizzante".

(65) In senso conforme ad un sostanziale rafforzamento del diritto di difesa e del contraddittorio si richiama A. Cuva, *I confini applicativi del superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in F. Gallo – A. Uricchio – A. Cuva – C. Buccico – S. Donatelli, *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 137: "In via preliminare, riteniamo di poter affermare che la nuova disposizione, quale strumento di maggior garanzia rispetto all'utilizzo delle dichiarazioni dei terzi, rappresenta una tappa importante nel rafforzamento del diritto di difesa delle parti e nell'affermazione della parità delle armi nel processo tributario, anche se permane l'esigenza di una rivisitazione organica della disciplina dell'istruzione probatoria".

In generale sull'istruttoria nel processo tributario – per la quale è condivisa l'assenza di una effettiva centralità nell'impostazione del processo anteriore alla l. 130/2022 – si richiama F. Tesauro, *Sui principi generali dell'istruzione nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, 203; S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Bollettino tributario*, 1982, 1259.

(66) Per la dottrina processualcivilistica che ha commentato l'introduzione dell'istituto della testimonianza scritta nel processo civile si richiama AA.VV., *La nuova prova testimoniale*, Roma, 2009; A. Chizzini – G. Balena – R. Caponi – S. Menchini, *La riforma della giustizia civile*, Torino, 2009, 77; G. Palmieri – M. Angelone, *La testimonianza scritta nel processo civile*, in *Giur. mer.*, 2009, 2182; A. Saletti – B. Sassani, *Commentario alla riforma del codice di procedura civile: (Legge 18 giugno 2009, n. 69)*, Torino, 2009, 104; C. Mandrioli – A. Carratta, *Come cambia il processo civile*, Torino, 2009, 55; C. Asprella, *La testimonianza scritta e il tramonto dell'oralità*, in *Il giusto processo civile*, 2009, Napoli, 855; M. Cea

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Conseguentemente, appare sostenibile che il descritto punto di approdo si manifesta in linea con un modello processuale improntato all'attuazione delle garanzie del giusto processo ed, in particolare, all'attuazione compiuta del diritto di difesa – declinato nel diritto del contribuente di difendersi provando – attuato in sede processuale, nel principio di parità delle armi e nel contraddittorio tra le parti (67). Pertanto, pare potersi affermare che, conseguentemente alla riforma introdotta dalla l. n. 130 del 2022, non sono rinvenibili, nel processo tributario, limitazioni di prova che incidano sulla piena esplicazione del diritto di difesa – inteso nella declinazione dello stesso di difendersi provando e nel rispetto del principio di parità delle armi – rispetto alla situazione giuridica controversa.

Ulteriormente, la l. n. 130 del 2022, ha inciso sul criterio di valutazione delle prove, improntando il processo tributario ad una disciplina decisionale maggiormente rigida nel trattamento del materiale probatorio.

Difatti, l'art. 6 della l. 31 agosto 2022, n. 130, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario, ha introdotto il comma 5-*bis* all'art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, che statuisce: "5-*bis*. L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le

---

Costanzo, *La testimonianza scritta*, in *Il giusto processo civile*, 2010, Napoli, 133; E. Picozza, *La prova per testimoni tra deposizione orale e testimonianza scritta a seguito della riforma del 2009*, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 869; L.P. Comoglio, *Le prove civili*, Torino, 2010, 590; E. Fabiani, *Note sulla nuova figura di testimonianza (cd. scritta) introdotta dalla legge n. 69 del 2009*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 823; R. Crevani, *La prova testimoniale*, in M. Taruffo (a cura di), *La prova nel processo civile*, Milano, 2012, 275; C. Consolo, *La legge di riforma 18 giugno 2009, n. 69: altri profili significativi a prima lettura*, in *Corr. giur.*, 2009, 877.

(67) Per tale conclusioni si rinvia ad A. Cuva, *I confini applicativi del superamento del divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in F. Gallo – A. Uricchio – A. Cuva – C. Buccico – S. Donatelli, *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 135: "In tal senso, le insufficienze strutturali del processo tributario e, di conseguenza, l'imperfetta realizzazione del principio del contraddittorio hanno imposto nel tempo una severa riflessione sulla circostanza per la quale il legislatore, pur avendo conferito al contenzioso tributario l'impostazione e le finalità tipiche di un classico mezzo di tutela giurisdizionale, non lo ha poi dotato di tutti quegli strumenti processuali idonei ad una concreta realizzazione della parità processuale tra le parti".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

Si tratta, è bene evidenziarlo nuovamente, di un'operazione logica che non riguarda l'inversione dell'onere della prova, bensì esclusivamente la valutazione della prova ovvero il ragionamento del giudice che "trae" la presunzione non mira, infatti, a ripartire l'onere della prova ma ha ad oggetto la formazione e la sussistenza della prova (68).

In termini di prima valutazione del contenuto della disciplina enunciata dalla novella, sembra potersi rilevare che il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità sulla conformazione del processo, ha inteso introdurre, nel processo tributario, delle norme positive sulla valutazione della prova (69): dette regole, pertanto, incidono sui canoni di formazione dell'inferenza probabilistica, in termini di certezza logica, che il legislatore intende porre a fondamento della *proof,* disciplinando una predeterminazione dei criteri di vaglio della prova espressamente diretti a dirigere, in positivo (70), l'azione del giudice nell'attribuire rilevanza al mezzo di prova e, pertanto, indirizzando, in forza di regole cogenti, il libero convincimento.

La *ratio* dell'introduzione di regole, intese a dirigere il libero convincimento, è da rinvenirsi, ad una prima battuta, nella sfiducia del legislatore rispetto il libero convincimento nella valutazione della prova che, in mancanza di regole generali ed astratte, lascia spazio ad un eccesso di discre-

---

(68) In tal senso si veda S. Muleo, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commentario alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2023, 83. In senso conforme A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 262. Egualmente in senso conforme S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario,* in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 103.

(69) R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 292: "le norme positive sulla valutazione della prova non sono indispensabili ma nulla impedisce al legislatore di introdurle, condizionando in vario modo il libero convincimento del giudice. La norma positiva può incidere in vari modi sull'attendibilità attribuibile ad una certa argomentazione secondo i consueti criteri empirici, ma occorre tenere presente che essa si innesta su meccanismi in grado di funzionare autonomamente, e conformemente ai quali dovrà essere, nel dubbio, interpretata".

(70) Attribuisce, al contrario, all'attività di regolamentazione della prova un carattere prevalentemente negativo G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730, ove sostiene che "la regolamentazione legale della prova e, più in generale, la regolamentazione dell'attività strumentale alla formulazione del giudizio di fatto è in parte qua una regolamentazione in negativo piuttosto che in positivo, nel senso che la legge può limitarsi ad intervenire per escludere una certa tipologia di prova o per escludere che il giudice possa valutarla secondo il proprio prudente apprezzamento".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

zionalità in un ambito in cui "non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva" (71). Tuttavia, valutando la complessiva natura garantista delle modifiche introdotte dalla l. n. 130 del 2022, si può assumere che, a fondamento della novella in esame, il legislatore si sia prefissato il raggiungimento di più elevati livelli di tutela del contribuente in ordine alla formazione del convincimento del giudice relativamente alla valutazione della prova, alla motivazione del detto convincimento ed alla verificabilità della formazione dell'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale sottesa al convincimento derivante dalla valutazione della prova.

Difatti, procedendo dalla premessa per cui il giudizio di fatto è un'operazione mentale che potrà essere valutata nella sua propria modalità di costruzione, si perviene alla constatazione che le regole di costruzione della descritta operazione mentale sono rappresentate dal probabilismo logico (72) e, per l'effetto, le regole di probabilismo logico applicate al giudizio di fatto coincidono con le regole di valutazione della prova, intesa questa come *proof* (73).

---

(71) La stigmatizzazione della discrezionalità in tema di valutazione delle prove si rinviene nella giurisprudenza della Corte costituzionale ove, con la sentenza n. 50 del 26 giugno 1965, si è sostenuto: "In via generale, la prova legale vuole creare stabilità e sicurezza alle relazioni giuridiche; ma nella materia fiscale vuole anche proteggere l'interesse generale alla riscossione dei tributi contro ogni tentativo di evasione, ed evitare la libera scelta dei mezzi di prova o la discrezionale valutazione dei loro risultati in un campo in cui non è consigliabile creare sfere di autonomia dispositiva".

(72) Sul tema si richiama M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992.

(73) L'analisi dei criteri di valutazione della prova da parte del giudice può prendere le mosse dalla ben nota distinzione, tratta dai sistemi di *common law*, tra *proof* ed *evidence*. Dove l'*evidence* è il mezzo di prova, ovverosia ogni elemento di natura documentale o logica che può essere impiegato, appunto, per la conoscenza del fatto o per la giustificazione della ricostruzione fattuale operata dall'autore dell'atto. E simmetricamente la *proof* è il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova nel processo e dalla loro valutazione da parte del giudice. Sul tema si richiama M. Taruffo, *Prova (in generale) nel processo civile*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.,* XIII, Torino, 1997, 65: "In un secondo significato, 'prova' indica il risultato che si consegue una volta che la prova sia stata assunta e che il giudice ne abbia valutato i risultati in sede di decisione. Si dice allora che un fatto è 'provato' per dire che di esso si è conseguita la dimostrazione probatoria, e che quindi esso può considerarsi vero sulla base della prova. A questo significato si ricollegano tutte le espressioni che hanno a che vedere con il risultato che la prova produce in sede di decisione".

Sempre sul tema la dottrina tributaria rileva "come *proof* la prova è sinonimo di dimostrazione e, più esattamente, di dimostrazione raggiunta che porta il giudice a ritenere attendibile l'enunciato fattuale sostenuto da uno dei contraddittori. La *proof* è, in altri termini, la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla base dell'*evidence* e rappresenta, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti" (F. Gallo, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1096).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Da tanto consegue che le regole di probabilismo logico applicate ad un giudizio di fatto possono essere modulate su una forchetta in relazione alla quale il passaggio dal limite basso al limite alto della stessa si muove sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di certezza logica.

In tale direzione, il legislatore della riforma è intervenuto sulla materia della valutazione della prova da parte del giudice tributario, introducendo una predeterminazione normativa dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica sottesa al convincimento sulla valutazione della prova.

Tale predeterminazione normativa è diretta a spostare la forchetta del probabilismo logico al limite alto della stessa, muovendosi sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di certezza logica.

Tale predeterminazione normativa, non risultando impedita da alcun limite costituzionale (ed anzi dando attuazione all'art. 101 Cost.), è diretta ad introdurre norme positive sulla valutazione della prova (74): dette regole, pertanto, incidono sull'inferenza probabilistica, in termini di certezza logica, che il legislatore intende porre a fondamento della *proof*.

Conseguentemente, dalla disamina testuale della novella, che dispone come "il giudice..... annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni", si può ritrarre che il legislatore della novella ha inteso lasciare intatta l'estensione e la rilevanza delle prove libere (75): di tanto si ritrae conferma dalla struttura della

---

(74) R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 292: "le norme positive sulla valutazione della prova non sono indispensabili ma nulla impedisce al legislatore di introdurle, condizionando in vario modo il libero convincimento del giudice. La norma positiva può incidere in vari modi sull'attendibilità attribuibile ad una certa argomentazione secondo i consueti criteri empirici, ma occorre tenere presente che essa si innesta su meccanismi in grado di funzionare autonomamente, e conformemente ai quali dovrà essere, nel dubbio, interpretata".

(75) Afferma l'ammissibilità e la rilevanza delle prove libere nel processo tributario, successivamente alla novella di cui alla l. n. 130 del 2022, Cass. civ., sez. trib., ord. 13 giugno 2024, n. 16493, *retro*, 2024, 1432, con nota di A. Lovisolo, *Osservazioni sull'utilizzo delle presunzioni "non legali" nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*: "2.6. D'altro canto, la nuova formulazione legislativa, che prevede che 'L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni', non costituisce abrogazione, neppure implicita, dell'utilizzo delle presunzioni non legali in materia tributaria e, precisamente, delle presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

norma che, procedendo a dettare criteri di valutazione della prova da declinarsi "comunque in coerenza con la normativa sostanziale", lascia intatta la congerie di prove legali (76) (principalmente le presunzioni legali relative) previste dalle norme sostanziali e permette di affermare che, risultando vincolata – dalla predeterminazione normativa dell'inferenza – la valutazione della prova legale (77), le regole enunciate dalla novella siano dirette, esclusivamente, alle prove libere.

Da tale premessa, discendono due corollari.

Il primo attiene alla permanenza, nel processo tributario, della regola di "libera valutazione" della prova da parte del giudice, da intendersi come rinuncia del legislatore, al di fuori dell'ambito delle prove legali, ad una predeterminazione dell'inferenza probabilistica su un assunto fattuale ritraibile da un mezzo di prova. In tal senso, è richiamato, implicitamente, il criterio di "libera valutazione" delle prove, già enunciato dall'art. 116 c.p.c., da intendersi come conferma, anche nel processo tributario, dell'affidamento al giudice della valutazione delle prove libere, intesa come *proof* ovvero come valutazione dell'inferenza probabilistica su un assunto fattuale.

Il secondo precipitato, ritraibile sempre dal dettato testuale della novella, è la deroga, invece, al principio del "prudente apprezzamento". Difatti, pur nella conferma della regola della "libera valutazione", il legislatore ha, con tutta evidenza, inteso derogare alla norma in bianco del

---

cod. civ., ma detta al giudice tributario le regole di valutazione della prova, stabilendo che se questa, anche presuntiva, fornita dall'amministrazione finanziaria, quando ne è onerata, è contraddittoria o insufficiente, allora il giudice deve annullare l'atto impositivo, e allo stesso modo dovrà fare quando addirittura essa manchi, come, invero superfluamente, pure prevede la disposizione in esame".

(76) Ribadiscono l'applicabilità delle prove legali nel processo tributario, sulla scorta delle previsioni di cui all'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 97 ss.; S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario,* in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 113 ss.; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 62 ss..

(77) La presunzione legale relativa enuncia un'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale già predeterminata dal legislatore e, pertanto, sottratta alla libera valutazione del giudice. La costruzione delle presunzioni legali deve fondarsi sui dati dell'esperienza comune (va, quindi, elaborata secondo criteri di normalità, razionalità e prevedibilità probabilistica) e deve avere natura relativa (deve, quindi, sempre assicurare al contribuente il diritto di difendersi provando). In generale, sul tema delle presunzioni legali, si rinvia a M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali*, Milano, 1992, 479. Per le presunzioni legali in ambito tributario, si richiama G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"prudente apprezzamento" che affida esclusivamente al giudice l'elaborazione dei canoni di coerenza logica sottesi all'inferenza probabilistica della *proof*. In tal senso, si rinviene dalla novella, nella parte in cui impone che il giudice annulli l'atto "se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive" della rettifica, l'enunciazione di canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica che, pur lasciando al giudice il descritto meccanismo mentale della ricostruzione del fatto sottesa al valore attribuito alla prova, intendono oggettivizzare le regole di coerenza logica sottese alla valutazione della stessa. In altre parole, si può ritenere che il legislatore abbia inteso sottrarre alla soggettività del giudice, sulla scorta di canoni predeterminati e verificabili, il "prudente apprezzamento" che non è più caratterizzato dall'aggettivo "suo" riferito al giudice ma appartiene ad un vaglio esteso ad una percezione oggettiva e diffusa, parametrata all'inferenza probabilistica ritratta dalla materia nel rinvio alla "coerenza con la normativa sostanziale".

In tal senso, si può rilevare che il legislatore della riforma non si sia limitato a richiamare le previsioni di cui all'art. 116 c.p.c. (78) ma abbia inciso non già sulla libertà della valutazione delle prove da parte del giudice ma sulla nozione di "prudenza" che è stata sostituita da canoni specifici, intesi a rafforzare la coerenza logica dell'inferenza probabilistica sull'assunto fattuale. Sulla scorta di tale premessa, non può che concludersi con l'affermazione della natura speciale dell'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992 e sulla deroga, in conseguenza della menzionata specialità, della menzionata norma alle previsioni dell'art. 116 c.p.c. che, pertanto, non risultano applicabili in quanto, in forza della novella, si rinviene una completa regolamentazione della valutazione della prova al-

(78) Per l'affermazione, in senso contrario, della mera riproposizione, da parte della novella, delle previsioni di cui all'art. 116 c.p.c., S. Muleo, *Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 97 ss.; S. Donatelli, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario,* in AA.VV., *Le novità introdotte dalla legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, 113 ss.; N. Sartori, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 62 ss.; V. Ficari, *Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib*., 2023, 611. In senso contrario, per F. Tundo, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)*, in *Riv. tel. dir. trib*., 19 maggio 2023, invece, "sembra che il comma 5-*bis* intervenga sostituendo una 'valutazione rigorosa' al 'prudente apprezzamento' di cui all'art. 116 c.p.c.; 'rigorosa' richiedendo la norma, nella parte in cui fa riferimento a prove 'circostanziate e puntuali', un alto livello dimostrativo del corredo probatorio, esente da contraddizioni ed elementi meramente soggettivi".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'interno delle norme che regolano il processo tributario, determinando l'inapplicabilità del rinvio alle norme codicistiche secondo le previsioni di cui all'art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 (79).

Individuata, in tal senso, la portata della novella come predeterminazione, per il processo tributario, dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica nella valutazione delle prove libere, risulta necessario procedere ad una disamina dei menzionati criteri di coerenza logica.

In via di primo avvicinamento, si può assumere che la scelta di derogare al "prudente apprezzamento" del giudice e di enunciare i canoni positivi della formazione dell'inferenza sulla prova libera, risponde ad esigenze garantistiche verso il contribuente, in quanto è un'operazione intesa ad escludere l'applicabilità, secondo canoni di soggettività poco riscontrabili, di canoni di valutazione laschi, poco conformati alle regole probabilistiche della materia e, in quanto tali, non verificabili. Pertanto, si è già affermato che la predeterminazione normativa dei canoni di coerenza logica dell'inferenza è diretta a spostare la forchetta del probabilismo logico al limite alto della stessa, muovendosi sul rafforzamento dell'inferenza probabilistica in termini di certezza logica (80). In tal senso, la predeterminazione normativa della valutazione dell'inferenza è diretta a spostare il criterio di vaglio dell'assunto fattuale su un canone, sempre modulato sui criteri del probabilismo logico, che non si limiti a vagliare la probabile verificabilità dell'evento ma che accerti, secondo i criteri del giudizio controfattuale (81), l'inesistenza di ipotesi probabilistiche di senso contrario: ove tali ipotesi sussistano, il vaglio probabilistico della prova deve cedere ad una valutazione garantista in favore del contribuente. Difatti, come già sopra analizzato, la regola probatoria nel giudizio civile non può essere considerata quella dell'alto grado di probabilità logica e di credenza razionale, bensì quella del "più probabile che non". Il nesso di causalità, dunque, in ambito civilistico, consiste nella relazione probabili-

---

(79) Sul legame tra la giustizia civile e la giustizia tributaria si richiama A. Giovannini, *Per principi*, Torino, 2022, 101.

(80) A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 269: "la prova del fatto posto a fondamento del diritto si può considerare decisiva solo se supera una soglia molto alta di attendibilità ricostruttiva, che non deve lasciare margini apprezzabili di dubbio".

(81) Il giudizio di accertamento del nesso causale, il c.d. "giudizio controfattuale" o "giudizio contro i fatti" attiene alla valutazione della prova nel giudizio penale e si atteggia in maniera diversa a seconda che la condotta sia di tipo commissivo ovvero omissivo. Nel primo caso si tratta di verificare l'incidenza causale dell'azione sull'evento; nel secondo caso, invece, occorre effettuare un giudizio prognostico sull'idoneità del comportamento doveroso omesso di evitare l'evento, sulla base di un giudizio di credibilità logica, oltre che di probabilità statistica.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

stica concreta tra comportamento ed evento dannoso, secondo il criterio, ispirato alla regola della normalità causale, del "più probabile che non". Al contrario, non può ritrovarsi alcun richiamo alla menzionata regola probabilistica nella disposizione che prevede l'obbligo dell'annullamento dell'atto "se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive". La concreta conformazione, dunque, dei canoni di valutazione della prova introdotti dalla novella, nell'enunciazione dei canoni della puntualità, sufficienza e non contraddittorietà, porta a sostenere che l'apprezzamento dell'inferenza abbandoni il criterio del "più probabile che non", per attestarsi su un criterio di vaglio della prova basato sul più alto grado di probabilità logica e di credenza razionale che non può ritenersi inverato qualora sussista un'ipotesi di senso contrario egualmente dotata di probabilità logica. È stata richiamata la formula, di origine penalistica, della valutazione della prova "al di là di ogni ragionevole dubbio" (82). Ulteriormente, la migliore dottrina ha rilevato che lo standard probatorio oggi richiesto per ritenere il fatto provato è prossimo al modello penale, essendosi ivi sostituita la regola del "più probabile che non" di matrice civilistica, con la "*clear and convincing evidence*" di derivazione penale, stante l'identità di espressioni utilizzate nel comma 5-*bis* cit. e quelle contenute nell'art. 530, 2° comma, c.p.p. (83).

In tal senso, si può rilevare che, con la riforma di cui alla l. n. 130 del 2022 è stato introdotto un criterio di valutazione delle prove, nel processo tributario, retto dal principio "*in dubio pro adsiduo*" (84).

---

(82) A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 268: "Queste parole, se non si vogliono considerare come scritte sull'acqua o ridurle ad un esangue esercizio di retorica legislativa, possono assumere un solo significato: quello di legittimare sentenze d'accertamento positive quando il corredo degli elementi di prova consente al giudice di formarsi il convincimento della fondatezza del credito 'al di là di ogni ragionevole dubbio'. Sicché il giudice dovrà dichiararne l'infondatezza quando manca, è insufficiente o contraddittoria la prova che il fatto costitutivo sussiste".

(83) L. Tosi, *Introduzione. L'onere della prova nel diritto tributario*, in AA.VV., *L'onere della prova*, Milano, 2024, 1195. L'accostamento al diritto penale è condiviso anche da A. Viotto, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 339.

(84) L'*adsiduus* era il cittadino romano iscritto in una delle 5 classi in opposizione ai proletari, che erano quei cittadini che non possedevano almeno 2 iugeri oppure 11.000 assi, e, pertanto, chiamato a contribuire all'Erario. Il criterio di valutazione delle prove fondato su un evidente *favor* nei confronti del contribuente, riecheggia l'omologo criterio di valutazione delle prove già esistente in ambito processual-penalistico. Sul tema sia permesso richiamare V. De Bonis, *Il nuovo processo tributario. Aggiornato alla L. 130/2022 ed al D.Lgs. 149/2022,* Pisa, 2023, 499; V. De Bonis, *La valutazione delle prove da parte del*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Accertata la portata della novella come predeterminazione, per il processo tributario, dei canoni di formazione dell'inferenza probabilistica nella valutazione delle prove libere, risulta necessario porre al vaglio di tenuta costituzionale gli effetti della novella che, come sopra enunciati, derogando al principio del "prudente apprezzamento" portano ad una predeterminazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica per l'accertamento di fatto nonché portano, nella formulazione dei detti canoni, ad una modifica dei criteri di inferenza probabilistica verso il più alto grado di probabilità logica. Sul punto, premesso che il legislatore gode della più ampia discrezionalità nel dettare le norme processuali, col solo limite rappresentato dal principio di ragionevolezza (85), la prima problematica può essere inquadrata nelle previsioni di cui all'art. 101 Cost., per cui, risultando la predeterminazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica previsti per legge, non si rileva alcun *vulnus* ai principi costituzionali, anche guardando all'autonomia ed all'indipendenza della magistratura. Al contrario, assumere che il legislatore possa introdurre norme positive sulla valutazione della prova (86) trova fondamento in una migliore attuazione dell'art. 24 Cost., sulla possibilità di difendersi provando, e dell'art. 111 Cost., sul principio di parità delle armi, in quanto la deroga al principio del prudente apprezzamento ed alla soggettività della costruzione dell'inferenza probabilistica attua il principio di certezza del diritto nei rapporti processuali. Pertanto, ammessa la piena legittimità costituzionale della predeterminazione dei canoni di costruzione dell'inferenza probabilistica, rimane da vagliarne la legittimità sulla scorta del principio di ragionevolezza, assunta la declinazione dei canoni introdotti dalla novella nella direzione della conformazione dell'inferenza probabilistica verso il più alto grado di probabilità logica. La regola di valutazione delle prove, per come sopra definita *in dubio pro adsiduo*, si presenta del tutto informata all'attuazione del diritto inviolabile alla giusta imposta. Difatti, la posizione della persona, nella cornice costituzionale, con l'insieme delle prerogative di libertà e delle correlate guarentigie costituzionali, è preminente e sovraordinata

---

*giudice tributario e l'introduzione della regola "*in dubio pro adsiduo*": le ricadute in tema di accertamenti sulla distribuzione di utili da società a ristretta base partecipativa,* in *Boll. trib.*, 2023, 1285.

(85) Sul tema si richiamano le sentenze della Corte costituzionale n. 295 del 1995, n. 65 del 1996, n. 94 del 1996, nonché l'ordinanza n. 7 del 1997, tutte in *www.cortecostituzionale.it*.

(86) In senso positivo alla possibilità di introdurre norme positive sulla valutazione della prova si esprime R. Lupi, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, III, Padova, 1994, 292.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rispetto allo Stato apparato (87), anche in relazione all'esercizio delle funzioni che sottendono al funzionamento del meccanismo Statale (88): tale posizionamento dell'individuo-persona, all'interno della cornice costituzionale, lo si è definito come *status libertatis* (89). Il sopra definito *status libertatis* fonda, in ambito tributario, il criterio di risoluzione di conflitti tra diritto della persona al giusto riparto e dovere a concorrere al riparto che si conclude nell'affermazione della giustizia tributaria (90). Il rispetto della giustizia tributaria, nell'attuazione giurisdizionale del tributo, è garantito dai presidi costituzionali degli artt. 23 e 53 nonché dalla tutela delle libertà che connotano il principio personalistico nella Carta costituzionale nonché dei diritti inviolabili richiamati dall'art. 2 (91): per-

---

(87) Con il termine Stato "apparato", o anche Stato "persona" si intende l'insieme dei governanti, ossia di organi ed enti cui è attribuito il potere di approvare ed applicare le norme attraverso cui lo Stato esprime la propria supremazia e persegue le proprie finalità. Per Stato "comunità" si definisce la c.d. "società civile", ossia l'insieme dei governati, cittadini e non cittadini, sottoposti all'autorità dello Stato "apparato" e descrive quel processo di continua integrazione della sfera dell'autorità con quella della libertà. Su questi temi si rinvia a T. Martines, *Diritto Costituzionale*, Milano, 2022.

(88) In senso conforme A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 265, a cui si rinvia per gli ampi riferimenti bibliografici sul principio personalistico posto alla base della Carta costituzionale.

(89) La dottrina dei diritti dell'uomo presuppone una concezione personalistica della società e dello Stato e fonda sull'affermazione per cui prima viene l'individuo, che ha valore assoluto, e poi viene lo Stato. In tal senso, si perviene alla affermazione per cui lo Stato è funzionale all'individuo e non viceversa. Per tale ricostruzione si rinvia a N. Bobbio, *Teoria generale della politica*, Torino, 1999, 437. In tal senso, la Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino, all'art. 2, precisava che la tutela dei diritti naturali ed imprescrittibili dell'uomo è "lo scopo di ogni associazione politica". Il principio personalistico, infatti, come si è efficacemente scritto, si distende sopra tutti gli altri per la sua "eccedenza assiologia", imponendosi sulla legge: in tal senso, A. Ruggeri, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, n. 17 del 2013. In tal senso, i diritti fondamentali preesistono (e sono sovraordinati) allo Stato ed alla legge: in tale senso, l'art. 2 della Costituzione precisa che la Repubblica "riconosce" e garantisce i diritti inviolabili della persona, che, pertanto, ad essa preesistono. La legittimazione dei poteri dello Stato, perciò, sta nell'essere portatori di forze orientate a dare sbocco, a rendere concreta la dimensione politica dei diritti appartenenti ab origine ai loro titolari.

(90) Sul tema si rinvia a G. Falsitta, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. Perrone – C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 100: "L'idea della giustizia tributaria è di vastissima latitudine. Essa ingloba il processo tributario ma non si esaurisce in esso; si impone al legislatore ordinario quando procede a formare o a modificare la sistematica disciplina (che è di diritto sostanziale) delle imposte e delle agevolazioni e/o esclusioni; si impone all'Amministrazione Finanziaria. Il regolamento costituzionale della giustizia tributaria intesa in modo così lato è racchiuso negli enunciati degli artt. 2, 3, 53 Cost.". Ugualmente si veda anche Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 75.

(91) G. Falsitta, *Art. 2 Cost. (commento)*, in G. Falsitta (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tanto, il diritto alla giusta imposta rientra a pieno titolo tra i diritti inviolabili dell'art. 2 Cost. (92) Segnatamente, l'esercizio della funzione impositiva, anche in sede giurisdizionale, non può mai considerarsi prevalente rispetto alla tutela delle libertà fondamentali della persona ed al diritto inviolabile al giusto riparto ed alla giusta imposta ed, al contrario, assume una posizione recessiva in quanto esprime l'esito della dialettica tra interesse pubblico e diritti fondamentali, ove il primo deve sempre recedere rispetto ai secondi (93). In tal senso, difatti, si può assumere che

---

2011, 4: "L'art. 2 richiama la similitudine della medaglia. Al pari della medaglia, anche l'art. 2 ha il suo retto e il suo verso. Inizia riconoscendo i diritti inviolabili dell'uomo e conclude proclamandone i doveri inderogabili".

(92) G. Falsitta, *Art. 2 Cost. (commento)*, in G. Falsitta (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 5: "Il diritto del contribuente alla giusta imposta è, in conclusione, quale che sia l'aggettivo più adeguato a designarlo, il diritto al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale consistente nell'insieme dei principi di giusta imposta individuati sinteticamente negli artt. 2, 3, 53 Cost. e in tutti i numerosi articoli della Carta in cui tali principi trovano sviluppo, attuazione e completamento".

Ulteriormente, si veda G. Falsitta, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. Perrone – C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, 2006, 106: "Questi diritti pubblici soggettivi del Romano sono i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia come membro delle 'formazioni sociali dove si svolge la sua personalità' (Stato, regioni, città, ecc.). Il diritto alla giustizia contributiva e al corretto riparto è uno di essi".

Necessario dare conto del concetto di "giustizia nell'imposizione", assunto come non equivalente alla "giusta imposta" o alla "giusta imposizione" perché comprensivo delle scelte legislative dei presupposti dei tributi, delle regole di determinazione della base imponibile, delle aliquote e delle esenzioni, nonché di "segmenti" del procedimento amministrativo e di profili della tutela giurisdizionale dei diritti che si connettono alla ricerca della "effettiva" capacità contributiva da sottoporre a tassazione. Per tale concettualità si richiama A. Giovannini, *Per princìpi*, Torino, 2022, 16. In tal senso, l'Autore assume che la "giustizia nell'imposizione" rientri fra i diritti fondamentali e, pertanto, sia ricompresa nell'art. 2 Cost.".

Ulteriormente, declina, tra i diritti inviolabili della persona, il diritto ad una posizione di prevalenza della persona rispetto al potere coercitivo, definendolo come "presunzione di onestà", A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 263: "è nella sfera delle garanzie della persona umana che entra in gioco, primeggiando, la presunzione di onestà".

(93) F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in C. Berliri – L. Perrone (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, 40: "nessun interesse collettivo può sopraffare i diritti della persona; la cultura della solidarietà ma partendo dal primato della persona". Sulla primazia dei diritti pubblici soggettivi nello Stato di diritto si richiama N. Bobbio, *L'età dei diritti*, Torino, 1990, 61: "La svolta di cui ho parlato e che sta a fondamento del riconoscimento dei diritti dell'uomo avviene quando questo si allarga dalla sfera dei rapporti economici interpersonali ai rapporti di potere fra principe e sudditi, e nascono i cosiddetti diritti pubblici soggettivi, che caratterizzano lo stato di diritto. È con la nascita dello stato di diritto che avviene il passaggio finale dal punto di vista del principe a quello dei cittadini.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

la nozione di "interesse fiscale" (94) non possa mai sostenere, in quest'ambito, la compressione dei diritti fondamentali (95). In tal senso, le regole di valutazione della prova, fondate su canoni tendenti al più alto probabilismo logico, in ambito giurisdizionale tributario, attuano una misura di regolamentazione del conflitto tra contribuente e Stato sulla legittimità e sulla determinazione del prelievo e, conseguentemente, misurano l'esercizio della funzione impositiva nel rispetto delle libertà fondamentali della persona e dei diritti inviolabili al giusto riparto ed alla giusta imposta (96). In tal senso, il fondamento del tributo non è rinvenibile nel potere autoritario ed assoluto dello Stato-apparato ed, al contrario, fonda la propria legittimazione nel rispetto della validazione giudiziale della pretesa. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria deve sempre provare il fondamento della rettifica (97) in quanto, unicamente all'esito della validazione giudiziale della stessa, è ammissibile la compressione delle libertà fondamentali della persona nel rispetto del diritto inviolabile alla giusta imposta (98): logico precipitato di tale assunto è che la modu-

---

Nello stato dispotico i singoli individui hanno solo doveri e non diritti. Nello stato assoluto gli individui vantano nei riguardi del sovrano diritti privati. Nello stato di diritto l'individuo ha verso lo stato non solo diritti privati ma anche diritti pubblici. Lo stato di diritto è lo stato dei cittadini".

(94) Per una dettagliata disamina del concetto di interesse fiscale si rinvia a P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

(95) A. Giovannini, *Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 257: "Nello stato costituzionale l'interesse fiscale inteso alla stregua di elemento giustificativo e finalistico del potere non soltanto non è un principio, non soltanto non è un *prius* rispetto ai diritti, ma neppure è configurabile in termini giuridici".

(96) Si è sostenuto che il potere è elemento servente dei diritti e strumentale all'esercizio delle funzioni: in tal senso N. Matteucci – N. Bobbio, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, Brescia, 2021, 149. Conseguentemente, la funzione impositiva, nell'attuazione del tributo, deve rispettare il diritto fondamentale alla giusta imposta e le libertà fondamentali della persona, sopportando la dimostrazione della fondatezza del tributo ed accollandosi l'onere del fallimento nella detta dimostrazione.

(97) Elabora la descritta ricostruzione della prova in sede procedimentale E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, 19: "Per ciò, che la pubblica amministrazione sia anche organo di giustizia, è, se possibile, più vero per la giustizia tributaria, la quale presenta un problema più grave che non sia il problema della giustizia negli altri rami dell'amministrazione. Dove l'atto amministrativo è ingiusto, l'atto di imposizione tributaria è due volte ingiusto; in sé e in raffronto con la serie degli atti che hanno risolto, in rapporto ad altri obbligati, consimili situazioni d'imposizione tributaria".

(98) L'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di provare la sussistenza fattuale della fattispecie impositiva, peraltro, deve essere individuato, temporalmente, già in fase procedimentale, rappresentandone l'onere della prova in sede processuale un naturale precipitato. G.M. Cipolla, *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 2008, 730: "In uno stato di diritto l'attribuzione ad una p.a. di poteri autoritativi non può essere disgiunta dal porre a carico della stessa amministrazione il dovere di accertare i fatti costitutivi della

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

lazione dei canoni di costruzione dell'inferenza verso il più altro grado di probabilismo logico, informa la fase istruttoria al diritto alla giusta imposta. Difatti, come ribadito dalla dottrina processual-civilistica, la disposizione delle regole della fase istruttoria finisce in realtà per disporre – sia pure in via indiretta e mediata – delle sorti del diritto posto ad oggetto della controversia (99). Conseguentemente, spostando i canoni di costruzione dell'inferenza verso modelli di probabilismo logico attenuato, si perverrebbe a disporre del tributo, in via sostanziale, violando le previsioni di cui agli artt. 23 e 53 Cost., nonché si perverrebbe a violare le libertà fondamentali dell'individuo-persona ed il diritto inviolabile alla giusta imposta, violando l'art. 2 Cost.: in tal senso, difatti, una modulazione dei canoni di costruzione dell'inferenza su modelli di probabilismo logico attenuato sarebbe idonea ad incidere, irragionevolmente, sul vaglio giudiziale (100), ledendo lo *status libertatis,* in quanto comporterebbe la definitiva compressione delle libertà fondamentali a fronte di una prova non caratterizzata da un grado di certezza; *a contrariis*, la modulazione della valutazione della prova su canoni di certezza risponde ad una corretta declinazione del diritto alla giusta imposta in quanto determina la compressione delle libertà fondamentali a fronte della dimostrazione della sussistenza del presupposto del tributo "al di là di ogni ragionevole dubbio".

Sulla base di tale premessa, si può procedere alla disamina dei canoni di formazione dell'inferenza introdotti dalla novella.

La disamina della modulazione dei criteri di valutazione delle prove, difatti, impone al giudice di adottare il vaglio delle prove a valle della regola di giudizio fondata sul riparto dell'onere della prova e di applicare un metodo di valutazione che esponga un *iter* logico-giuridico di disamina della:

- Oggettività;
- Puntualità;

---

pretesa vantata per mezzo del provvedimento. Tale dovere, a sua volta, si traduce in quello di svolgere un'istruttoria adeguata alle caratteristiche del caso concreto e di acquisire le prove che dimostrino la rispondenza al vero degli enunciati fattuali in cui quella pretesa si articola".

(99) M. Taruffo, *Onere della prova (voce),* in *Dig. disc. priv., sez. civ.,* XIII, Torino, 1996, 66 ss.

(100) Sottolinea il ruolo riequilibratore del processo tributario rispetto alla naturale non parità delle posizioni soggettive tra contribuente ed ufficio, G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 544: "l'ufficio in quanto titolare del potere tributario è nelle condizioni di farsi giustizia da solo e di soddisfare unilateralmente, senza la cooperazione del privato, la sua pretesa; il privato, a sua volta, non ha altra via di sottrarsi alla 'aggressione' dell'ufficio che quella di adire le Commissioni tributarie".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• Non contraddittorietà;

In tal senso, il criterio di valutazione delle prove si pone in una fase logicamente e giuridicamente successiva alla ammissione ed alla formazione della prova ed è intesa a rendere oggetto di disamina l'idoneità della prova al fine di assumere inverato il giudizio di fatto alla base della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria.

Il canone di "oggettività" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione della materialità dell'inferenza: in tal senso, l'oggettività esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta di un apparato di evidenze atte a dimostrare, secondo indici di certezza, il fatto noto da cui muove l'inferenza. Conseguentemente, la materialità dell'inferenza, secondo il vaglio della oggettività, esprime la necessità che l'operazione mentale di validazione dell'inferenza probabilistica muova dall'acquisizione di fatti noti ed elementi che non siano suscettibili di contestazione.

Il canone di "puntualità" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di razionalità e di maggior certezza logica: in tal senso, la puntualità esprime il canone di inveramento dell'inferenza sulla scorta della dimostrazione del nesso di causalità con il fatto storico attraverso l'utilizzo di criteri inferenziali di carattere razionale e fondati sul più alto grado di probabilismo logico ritraibile dall'esperienza e dalla tecnica, per come riferibile alla materia in esame.

Il canone di "non contraddittorietà" sotteso alla disciplina di valutazione delle prove è teso alla dimostrazione del nesso di correlazione con il fatto storico secondo criteri di completezza: in tal senso la non contraddittorietà esprime la completezza dell'inferenza logica nell'esclusione di ipotesi alternative alla ricostruzione in esame: ove il nesso di causalità posto a fondamento dell'inferenza non sia univoco, apre alla sussistenza di ipotesi ricostruttive alternative che rendono l'inferenza non certa.

Tutti i canoni sopra meglio delineati debbono essere declinati in forza della "coerenza con la normativa sostanziale". In tal senso la "coerenza con la normativa sostanziale" è da ricondurre alla delimitazione dei canoni nella prova negli elementi costitutivi della fattispecie imponibile (101). Per-

---

(101) A. Giovannini, *L'onere della prova*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 273: "Sfondando il ragionamento, ciò significa che il giudice – e prima l'amministrazione – non può radicare la decisione su prove che finiscono per modificare oppure ampliare gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva o le condizioni di imponibilità per come diversamente determinate dal diritto positivo sostanziale".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tanto, la fattispecie imponibile rappresenta la stella polare della concreta attuazione dei canoni dell'oggettività, della puntualità e della non contraddittorietà.

I descritti criteri di valutazione delle prove appaiono idonei a dirigere le decisioni dei giudici tributari verso la vera e più profonda natura dei principi che conformano l'ordinamento tributario, escludendosi l'attribuzione di valenza di prova a ragionamenti presuntivi o ad elementi documentali che non possono essere letti in coerenza (e, dunque, manchino di oggettività, puntualità e non contraddittorietà) con l'ordinamento tributario.

La descritta novella, pertanto, avrà un impatto dirompente sulla valutazione delle prove presuntive ed in particolar modo sulle presunzioni semplici che conseguano alla valutazione discrezionale del giudice, ai sensi dell'art. 2729 c.c. ove, difatti, alla luce delle menzionate modifiche può considerarsi derogata, in ambito tributario, la menzionata disciplina codicistica di ammissione delle presunzioni semplici. In tal senso, il riferimento ai criteri di valutazione della prova introdotti dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, è da ritenersi escluso dall'ambito di vincolatività per il giudice previsto per le prove legali e per le presunzioni legali, in quanto le fattispecie sopra richiamate assumono, indubbiamente, un carattere di *lex specialis* non derogata dalla menzionata disciplina che assume carattere generale per il processo tributario. Tuttavia, tale disciplina a carattere generale deroga la più generale disciplina codicistica sulla formazione delle presunzioni semplici: da ciò consegue che, nel processo tributario, i criteri di valutazione delle presunzioni semplici, non saranno più determinati dai canoni della gravità, precisione e concordanza ma, differentemente, dai canoni della Oggettività, Puntualità e Non contradditorietà, tutti in coerenza con la normativa tributaria sostanziale. In tal senso, si deve ritenere che non sussista alcun ambito residuale di applicazione dell'art. 2729 c.c. ove, difatti, opinando in senso contrario dovrebbe assumersi la sussistenza di una presunzione semplice, formata ai canoni dell'art. 2729 c.c., e non rispondente ai canoni di valutazione di cui all'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992. Al contrario, i criteri di valutazione della prova risultano coincidenti con i criteri di ammissibilità della presunzione semplice e, conseguentemente, risulta preferibile un criterio ermeneutico che assuma derogata, nel processo tributario, la disciplina di ammissibilità delle presunzioni semplici dai nuovi criteri introdotti dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992. Ulteriormente, anche le presunzioni legali vengono interessate dai criteri introdotti dall'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, quantomeno nella valutazione della

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

prova contraria, anche di natura presuntiva, offerta in contrasto alla fattispecie di prova legale (102).

Pertanto, pare potersi affermare che, conseguentemente alla riforma introdotta dalla l. n. 130 del 2022, non sono rinvenibili, nel processo tributario, criteri di valutazione della prova ovvero prove di natura presuntiva che incidano sulla piena esplicazione del diritto di difesa – inteso nella declinazione dello stesso di difendersi provando e nel rispetto del principio di parità delle armi – rispetto alla situazione giuridica controversa e che possano considerarsi inidonee a sorreggere una valutazione in sede penale, ove il criterio di vaglio del ragionamento presuntivo, nel superamento di ogni ragionevole dubbio e declinando la regola "*in dubio pro adsiduo*", coincide con quello applicato nel processo penale: la detta valutazione impronta il sistema processuale tributario e, pertanto, non sembra idonea a disattenderla la constatazione della presenza di prove fondate su un inferenza probabilistica di minor rigore (ad esempio le presunzioni c.d. supersemplici), in quanto tali prove rappresentano eccezione e deroga ai principi del più alto grado di inferenza probabilistica che oramai improntano il sistema processuale tributario.

Conseguentemente, il punto di approdo a seguito della l. n. 130 del 2022, declina il principio del doppio binario, con riferimento alla circolazione del giudicato (inteso, come già precisato, nella valenza attribuita ai fatti oggetto di accertamento), nella conclusione della rilevanza di stato dei fatti ivi accertati in sede penale, superando il principio della mera valutazione delle sentenze emesse dai rispettivi plessi giurisdizionali (penale e tributario). Le ragioni sono individuabili, alla luce del dettato di cui all'art. 654 c.p.p. nel superamento, all'interno del processo tributario, di limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e della sussistenza di presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (103).

---

(102) Per l'affermazione della rilevanza della regola di valutazione della prova, di cui all'art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, anche sulle presunzioni legali si rinvia ad A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, *retro*, 2023, 43: "Conseguentemente il Giudice, di fronte alla deduzione da parte dell'Amministrazione di presunzioni legali relative, non potrà certamente contestare il contenuto della 'inferenza presuntiva' prevista dalla legge (e cioè ad esempio, per la presunzione *ex* art. 32, n. 2, d.p.r. n. 600 del 1973, la configurabilità di ricavi) ma potrà comunque valutare la 'logicità' e la 'puntualità' dell'applicazione nel caso di specie di tale inferenza presuntiva".

(103) Per tali conclusioni si richiama F. Pistolesi, *La testimonianza scritta*, in A. Carinci – F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2023, 80:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'effetto introdotto dall'applicazione dell'art. 654 c.p.p., venuti meno i limiti di applicabilità, attiene alla rilevanza di stato dei fatti accertati in sede di processo penale: segnatamente, sussiste, sul punto, un'efficacia di "giudicato" della sentenza penale (104). Tale ricostruzione, fondata sulla rilevanza testuale dell'art. 654 c.p.p. (105), è stata recepita dalla

---

"Si aggiunga, con riguardo al menzionato accertamento della verità, che l'eliminazione del divieto di prova testimoniale dischiude la possibilità che la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata all'esito del dibattimento abbia valore di giudicato in ordine ai fatti oggetto tanto del giudizio penale quanto di quello tributario". In senso conforme A. Lovisolo, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992*, *retro*, 2023, 43: "Ulteriore conseguenza (forse non voluta ed inconsapevole) delle introduzioni nel processo tributario della 'prova testimoniale scritta' è rappresentata dai suoi effetti in relazione alla previsione dell'art. 654 c.p.p. secondo il quale la 'sentenza penale di assoluzione' ha effetto anche nel processo civile o amministrativo (e tributario) in relazione ai medesimi fatti materiali (c.d. *ne bis in idem*) 'purché la legge civile non ponga limitazione alla prova della posizione soggettivamente contraria'. È notorio che tale limitazione si giustifica, allo scopo di evitare che, attraverso l'utilizzazione nel processo tributario di risultanze emesse nel processo penale (magari acquisite attraverso una 'prova testimoniale') si 'aggiri' il divieto della prova testimoniale nel processo tributario. Tuttavia a far data dal 16 settembre 2022, la introduzione anche nel processo tributario della 'prova testimoniale' (seppure nella forma 'scritta' e 'documentale') sembra consentire la diretta applicazione anche alla materia tributaria, degli effetti di un giudicato penale, rendendo applicabile il principio del *ne bis in idem*". In senso contrario alle richiamate conclusioni, intese a ritenere non più sussistenti le limitazioni di prova nel processo tributario, A. Giovannini, *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in E. Manzon – G. Melis (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 246: "Il fatto che il comma 5-*bis* dell'art. 7 imponga all'amministrazione la dimostrazione dei fatti con un corredo probatorio di particolare robustezza, unitamente alla possibilità per il contribuente di chiedere l'assunzione di testimonianze, se per un verso avvicina i due processi quanto al livello di attendibilità dei risultati ricostruttivi, non è ancora in grado di superare le differenze strutturali fra gli stessi".

(104) Per l'affermazione della estensibilità degli effetti del giudicato penale nella giurisdizione tributaria si richiama A. Lovisolo, *La sentenza penale irrevocabile ha efficacia di giudicato nel processo tributario – Esperibilità della prova testimoniale nel processo tributario e c.d. doppio binario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 985: "a far data dal 16 settembre 2022 la introduzione anche nel processo tributario della 'prova testimoniale' (seppure nella forma 'scritta' e 'documentale') sembra consentire la diretta applicazione anche alla materia tributaria degli effetti di un giudicato penale, rendendo applicabile il principio del *ne bis in idem*, escludendo la configurabilità (in tali casi) del c.d. doppio binario fra esiti penali e tributari".

(105) Ai sensi dell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, la preminenza del criterio interpretativo testuale, porta a rilevare che la dizione dell'art. 654 c.p.p., ove afferma che "la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale", non possa essere interpretata che nel senso di un estensione del giudicato penale nel differente plesso giurisdizionale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giurisprudenza di merito che, successivamente all'entrata in vigore della l. n. 130 del 2022, è pervenuta a tale approdo affermando che "a seguito delle novità introdotte dalla Legge n. 130/2022, la sentenza penale irrevocabile assume efficacia vincolante e opera automaticamente nel processo tributario" (106).

Il descritto punto di caduta sugli effetti di circolazione del giudicato penale (107), conseguente alle modifiche al regime della prova nel processo tributario, impone, tuttavia, la valutazione dei limiti, imposti dal medesimo art. 654 c.p.p., alla circolazione del giudicato penale nei differenti plessi giurisdizionali. Il primo dei menzionati limiti, che condiziona l'efficacia della sentenza penale in altri processi all'assenza in questi di limitazioni probatorie ("... purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa"), si è già detto che è da assumersi come superato in forza delle novelle normative introdotte dalla l. n. 130 del 2022 che permettono di affermare il superamento, all'interno del processo tributario, di limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e della insussistenza di presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Tuttavia, permangono limiti "soggettivi" ed "oggettivi" alla circolazione del giudicato penale.

Dal punto di vista soggettivo, la descritta circolazione del giudicato opera "nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale".

In ordine all'applicazione dei limiti soggettivi, mentre non sussistono dubbi sulle rettifiche d'imposta che attengono le persone fisiche – in ragione della coincidenza tra la posizione di imputato nel processo penale e quella di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria – l'interpretazione della norma non appare altrettanto piana ove la rettifica d'imposta riguardi

---

(106) Corte Giust. trib., 2° grado Puglia, n. 2445 del 2023, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 984: "Si evidenzia che, a seguito della Legge n. 130/2022, recante 'Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario', il panorama normativo di riferimento è stato radicalmente modificato con evidenti ripercussioni sul rapporto tra giudicato penale e processo tributario e, in particolare, sul valore da attribuire alla sentenza penale irrevocabile che non assume più efficacia probatoria, bensì efficacia di giudicato automaticamente rilevabile nel processo tributario. Ma la novità di maggior rilievo è senz'altro quella che fa venir meno il cosiddetto 'doppio binario' tra processo penale e processo tributario. Si stabilisce infatti che la sentenza definitiva di assoluzione – perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso – faccia stato nel giudizio tributario, con riferimento ai fatti materiali accertati in sede penale".

(107) Sostiene A. Lovisolo, *La sentenza penale irrevocabile ha efficacia di giudicato nel processo tributario – Esperibilità della prova testimoniale nel processo tributario e c.d. doppio binario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 985, che il legislatore della l. n. 130 del 2022 non abbia coscientemente ricercato i descritti effetti sulla circolazione del giudicato penale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un Ente collettivo che, benché destinatario della pretesa impositiva, non assume la natura di imputato nel processo penale (108). In tali casi, è stata suggerita un'interpretazione che superi la rappresentata non coincidenza soggettiva valorizzando la *ratio legis* dell'art. 654 c.p.p. individuando la rilevanza del giudicato sulla identità dei fatti materiali oggetto di accertamento (109).

Ulteriormente e sempre in relazione ai limiti soggettivi, è stato sostenuto che, qualora l'Amministrazione finanziaria non si sia costituita o non sia intervenuta nel processo penale in qualità di parte civile, la pronuncia emessa in sede penale non eserciterà alcuna efficacia vincolante nei suoi confronti (110). Al contrario, al fine della limitazione della efficacia del giudicato, si è sostenuto l'efficacia di una limitazione nella sola ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia avuto la conoscenza giuridica del processo (111).

In ordine all'applicazione dei limiti oggettivi, risulta rilevante la forma del provvedimento in quanto la circolazione del giudicato può essere riconosciuta solo alla sentenza pronunciata in seguito a dibattimento: devono dunque ritenersi escluse le pronunce adottate all'esito dei procedimenti speciali volti ad eliminare il transito alla fase dibattimentale, o le sentenze di non luogo a procedere emesse all'esito dell'udienza preliminare. Ulteriormente, è da escludere la rilevanza della sentenza di assoluzione, fondata su circostanze solo rilevanti dal punto di vista penalistico (ad

---

(108) Non incide sulla rappresentata non coincidenza soggettiva, l'eventuale irrogabilità di sanzioni ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001.

(109) In tal senso A. Lovisolo, *La sentenza penale irrevocabile ha efficacia di giudicato nel processo tributario – Esperibilità della prova testimoniale nel processo tributario e c.d. doppio binario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 985: "D'altronde l'art. 654 c.p.p. (come sarà anche infra approfondito) prevede gli indicati effetti del giudicato penale, nel processo amministrativo (tributario) e civile in relazione ai medesimi 'fatti materiali' oggetto dei due giudizi; previsione questa che mi sembra rappresentare il 'suo punto saliente' e che consente di superare (nel senso sopra indicato) eventuali 'disallineamenti formali' fra la posizione di 'imputato' nel processo penale (in qualità di legale rappresentante) e quello di contribuente nel giudizio tributario (ente collettivo), dovendosi in definitiva individuare ai fini tributari a 'chi' sono attribuibili i 'fatti materiali rilevanti' ai fini penali".

(110) In tal senso P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del* ne bis in idem, in *Diritto penale contemporaneo*, 2018.

(111) In tal senso A. Lovisolo, *La sentenza penale irrevocabile ha efficacia di giudicato nel processo tributario – Esperibilità della prova testimoniale nel processo tributario e c.d. doppio binario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2023, 985: "D'altronde (sempre in relazione alla individuazione dei limiti soggettivi a tal fine configurabili) si deve considerare che l'Agenzia fiscale, se (come dovuto) sia stata legittimamente informata dell'esistenza del procedimento penale (nel quale può costituirsi parte civile) è da considerarsi 'giuridicamente formalmente presente' in tale giudizio, facendo la relativa sentenza 'stato' anche nei suoi confronti, anche al fine del *ne bis in idem* di che trattasi".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

esempio: "il fatto non costituisce reato" o "l'autore non è imputabile o punibile") dovendo a tale fine assumere rilevanza eminentemente la sentenza di assoluzione fondata sulla formula "il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso". Pertanto, la circolazione del giudicato trova applicazione in relazione all'accertamento dei medesimi fatti materiali anche oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati "ritenuti rilevanti" ai fini della decisione penale. Tuttavia, il giudice tributario è comunque libero non solo nel valutare i fatti materiali ritenuti rilevanti dal giudice penale ma altresì potrà liberamente attribuire una diversa veste giuridica a tali fatti materiali accertati nel giudizio penale.

Conseguentemente, nell'ambito del principio del doppio binario, la circolazione del giudicato penale trova le sopra descritte limitazioni derivanti dai descritti limiti soggettivi ed oggettivi nonché dalla concreta valutazione dell'accertamento di stato dei fatti accertati in sede penale ed appare applicabile, in conseguenza del principio *tempus regit actum*, a tutti i giudizi di merito in corso alla data di entrata in vigore della l. n. 130 del 2022.

1.3. – *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario alla luce della l. n. 111 del 2023 e del d.lgs. n. 87 del 2024: dalla libera valutabilità alle due stagioni della prova legale dei fatti accertati*

La Legge delega per la riforma tributaria (l. n. 111 del 2023) all'art. 20 prevede che nell'ambito della revisione del sistema sanzionatorio, tributario, amministrativo e penale siano rivisti (punto 3) "i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi".

Il descritto sistema delineato dalla legge delega appare diretto alla individuazione di una declinazione attenuata del principio del doppio binario, intesa ad applicare il divieto di *bis in idem* processuale, attribuendo la natura di prova legale alla sentenza penale di assoluzione in relazione ai fatti accertati in sede dibattimentale. La matrice dell'attenuazione del principio del doppio binario va ricercata nel paradigma dell'identità del fatto materiale che rappresenta il ponte di collegamento tra il processo penale ed il processo tributario (112). Il legislatore della delega

(112) A. Giovannini, *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in E. Manzon – G. Melis, *Il diritto tributario nella stagione delle*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fiscale (113), difatti, opta per un sistema nel quale l'identità del fatto materiale ed il conseguente valore di coerenza e certezza del diritto, siano riconosciuti preminenti rispetto ad un modello astratto di autonomia dei processi: tale principio, assunto come matrice della delega fiscale, impronta le modifiche intese a disciplinare la circolazione del giudicato penale.

Conseguentemente, sembra che il legislatore della legge delega abbia volutamente scelto di derogare dall'applicazione dell'art. 654 c.p.p. nei rapporti tra processo penale e processo tributario, delineando una cornice normativa che rappresenta un ritorno al passato.

Difatti, si è già ricordato che, ai sensi dell'art. 12 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, da un lato si prevedeva che il processo tributario non dovesse essere sospeso, pur in presenza della contestuale pendenza di un processo penale in ordine a fatti ad esso correlati; al contempo veniva delineata l'autorità di cosa giudicata da parte della sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento, circa i fatti materiali costituenti oggetto del processo in materia di illeciti concernenti le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto. Conseguentemente, alla luce del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, nonostante il sistema fosse stato improntato sull'autonomia dei giudizi penale e tributario, se il giudizio penale si concludeva irrevocabilmente per primo con sentenza di proscioglimento o di condanna, l'accertamento vincolava il giudice tributario con riferimento ai "fatti" accertati.

---

riforme, Pisa, 2024, 239: "L'identità del fatto materiale sarà, auspicabilmente, il nuovo paradigma unificante dei processi e delle misure punitive, il *fil rouge* che consentirà al divieto del *bis in idem*, comprensivo del principio di specialità, di operare sul terreno sanzionatorio, al principio di proporzionalità di rimodulare il carico punitivo e alla sentenza penale di assoluzione di spiegare effetti nel processo tributario. Questa è l'essenza della riforma disegnata dall'art. 20, comma 1, della legge delega n. 111 del 2023. In particolare, per la 2. Il realismo giuridico sua lettera *a*), il legislatore delegato dovrà razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*"; e, per la sua lettera *c*), dovrà "rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario". Sono norme, queste, di grande rilievo. La loro puntuale e completa attuazione farebbe del sistema tributario un avamposto di civiltà giuridica. Non prediligo le iperbole, ma in questo caso mi sembra che parlare di "avamposto di civiltà" sia il modo più efficace per rappresentare gli effetti della riforma prefigurata dalla delega". In senso conforme anche Id., *I nuovi princìpi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 391 ss.

(113) È entrata in vigore il 29 agosto 2023 la l. 9 agosto 2023, n. 111, recante "Delega al Governo per la revisione del sistema tributario".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il descritto sistema appare la matrice dei principi enunciati in materia dalla legge delega.

Pertanto, sembra di potersi affermare che la cornice della delega è diretta alla individuazione di una declinazione attenuata del principio del doppio binario, intesa ad applicare il divieto di *bis in idem* processuale, attribuendo la natura di prova legale (114) alla sentenza penale di assoluzione in relazione ai fatti accertati in sede dibattimentale. Difatti, si è già rilevato che con l'espressione circolazione del giudicato ci si riferisce alla valenza extrapenale degli accertamenti di fatto contenuti nella sentenza penale e, pertanto, non ci si riferisce al giudicato penale (statuizione sul reato) ma all'accertamento dei fatti contenuto in un giudicato (115). Dalla *ratio* che traspare dai principi della delega, sembra che il legislatore sia interessato al valore extrapenale della motivazione relativa agli accertamenti di fatto; accertamenti che, secondo il disposto dei principi della delega, dovranno valere in altri processi come regole di prova legale. Tale matrice della delega, nell'attenuazione del principio del doppio binario, ricerca, inevitabilmente la coerenza e la certezza dell'ordinamento, dando preminenza alla ricerca dell'identità dei fatti processuali ed all'affermazione di principi di coerenza nell'attuazione degli strumenti che pervengono alla affermazione della verità processuale sui detti fatti.

Segnatamente, sembra potersi ritrarre dalla delega la volontà del legislatore di escludere i profili critici del superamento dei limiti probatori richiamati dall'art. 654 c.p.p. e pertanto di affermare un meccanismo automatico di rilevanza dell'accertamento dei fatti portati dalla sentenza penale (116).

---

(114) Con questa espressione si indicano le prove il cui esito non è lasciato alla discrezionale valutazione del giudice caso per caso, ma è prestabilito in linea generale e astratta. Si veda, sul tema, M. Taruffo, *Onere della prova (voce),* in *Dig. disc. priv., sez. civ.,* XIII, Torino, 1996, 66.

(115) In tal senso si richiama F. Tesauro, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib*., 2015, 323.

(116) In tal senso A. Giovannini, *I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale*, in E. Manzon – G. Melis (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 246: "Sebbene la legge processuale tributaria ora ammetta la testimonianza assunta in forma scritta, la legge delega taglia alla radice ogni eventuale e residua discussione sulla limitazione posta dall'art. 654 c.p.p., modificando il paradigma di riferimento: non l'identità dei mezzi di prova, ma l'identità del fatto per come accertato in esito al dibattimento. Questo cambiamento, che in parte si ispira all'art. 12 della legge n. 516 del 1982, si fonda sulla convinzione, senz'altro condivisibile, che il processo penale possieda i migliori 'requisiti' di cui storicamente l'ordinamento possa disporre per l'accertamento della sussistenza dei fatti. È per questo motivo, quindi, che l'accertamento del fatto materiale contenuto nella

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tanto appare come conseguenza della volontà del legislatore di uscire dai criteri dell'art. 654 c.p.p. e di prevedere un automatismo nella circolazione del giudicato tra processo penale e processo tributario, eliminando qualsiasi dubbio residuo sulla permanenza dei limiti probatori e, conseguentemente, delle eventuali limitazioni alla detta circolazione. Ulteriormente, la volontà del legislatore di individuare un modello improntato all'automatismo della circolazione del giudicato si rinviene nella eliminazione di limiti soggettivi, che, pertanto, esclude le problematiche afferenti la discrasia tra imputato e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria: tanto appare come chiara conseguenza della eliminazione, in sede di delega, di qualsiasi riferimento di carattere soggettivo nella circolazione del giudicato penale. Necessario rilevare come il sistema delineato dalla delega limiti la circolazione del giudicato alle sole sentenze di assoluzione, derogando dalla previsione del sistema del 1982: tale scelta appare improntata ad un *favor* nei confronti del contribuente che, nell'ipotesi di sentenza penale sfavorevole, mantiene ampio il proprio diritto di difendersi provando, anche sui fatti materiali, nel processo tributario.

Conseguentemente, sembra maggiormente aderente al dettato normativo, non già un'efficacia di "giudicato" della sentenza penale, ma, piuttosto, l'attribuzione da parte del legislatore delegato, alla sentenza penale irrevocabile di assoluzione, di un'automatica natura di prova legale relativamente ai fatti ivi accertati, senza alcun limite di carattere soggettivo ed oggettivo. Sul punto, non appaiono emergere peculiari criticità in ordine al vincolo di valutazione a cui è soggetto il giudice: difatti, differentemente dalle valutazioni emerse nel vaglio della "pregiudiziale tributaria" (117), la prova legale in esame, derivante esclusivamen-

---

sentenza penale potrà 'spazzare via' gli accertamenti amministrativi e ordinare la valutazione dello stesso fatto nel processo tributario".

(117) Corte cost., 27 marzo – 3 aprile 1969, n. 60, in *www.cortecostituzionale.it*: "Ora l'art. 60 della legge n. 4 del 1929, escludendo l'applicabilità ai tributi diretti dell'art. 22 della stessa legge, sostanzialmente conferma la disposizione del terzo comma dell'art. 21 ('per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia'), che, secondo la costante giurisprudenza, attribuisce a tale accertamento, anche quando si sia verificato in fase amministrativa, un'efficacia vincolante per il giudice penale, certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale. E anche l'art. 21, terzo comma, così interpretato e applicato, deve perciò intendersi compreso nella questione sollevata. Tale evidente violazione dell'art. 101, secondo comma, della Costituzione si combina con quella degli artt. 24 e 3. Il primo è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa. Il secondo perché la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irra-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

te da un previo accertamento dell'Autorità giudiziaria penale, non rappresenta un *vulnus* al dettato dell'art. 101, 2° comma, della Carta costituzionale e, conseguentemente, non viola il canone dell'indipendenza del giudice declinato nell'insuscettibilità di interferenze da altri organi dello Stato e del libero convincimento nell'esercizio della funzione giurisdizionale. Egualmente, non risulta leso il diritto di difesa in quanto il convincimento a cui perviene il giudice penale consegue ad un processo che rispetta le garanzie costituzionali sul giusto processo e la circolazione del giudicato risulta improntata, secondo canoni di ragionevolezza, al perseguimento dei principi di certezza del diritto, declinato nell'*idem factum*, nonché di ragionevole durata del processo.

Su tali indicazioni delineate dalla legge delega è intervenuto il legislatore delegato, con il d.lgs. 19 giugno 2024 n. 87, che attua il menzionato principio di delega con l'art. 1, 1° comma, lett. *m*), che ha inserito, nel testo del d.lgs. n. 74 del 2000, l'art. 21-*bis* che dispone: "1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione assegna al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni. Trascorso tale termine, se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

Pertanto, il legislatore delegato ha inteso attuare un meccanismo di circolazione del giudicato tra processo penale e processo tributario (118),

---

zionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette".

(118) Con riferimento, invece, all'efficacia delle sentenze tributarie in ambito penale, l'art. 20, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000, anch'esso introdotto dal d.lgs. n. 87 del 2024, prevede che "Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

eliminando qualsiasi dubbio residuo sulla permanenza dei limiti probatori e, conseguentemente, delle eventuali limitazioni alla detta circolazione già imposte dall'art. 654 c.p.p. In tal senso, difatti, appare ritraibile un chiaro rapporto di specialità dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 rispetto l'art. 654 c.p.p. che comporta, nella materia tributaria, l'applicabilità del menzionato art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 che ha introdotto un automatismo nella circolazione del giudicato penale, non già subordinato alla valutazione delle deroghe previste dall'art. 654 c.p.p. intese alla esclusione di disomogeneità probatorie tra i due plessi sanzionatori. Conseguentemente, benché la riforma di cui alla l. n. 130 del 2022 abbia eliminato le limitazioni probatorie nel processo tributario che ostavano all'applicazione dell'art. 654 c.p.p., il legislatore delegato ha inteso escludere il vaglio di rilevanza di omogeneità probatoria del processo penale e del processo tributario, applicando un meccanismo automatico di circolazione del giudicato penale. Egualmente, il legislatore delegato ha inteso escludere rilevanza alla presenza delle parti, interessate dalla rilevanza dell'accertamento in fatto, nel processo penale e, dunque, escludere la necessità che l'Amministrazione finanziaria abbia proceduto alla costituzione di parte civile nel processo penale ovvero che ne abbia avuto formale conoscenza. Per l'effetto, la statuizione sui fatti, già resa nel processo penale, fa stato nel processo tributario in maniera automatica e non più suscettibile di alcuna limitazione.

Tuttavia, il legislatore delegato, nella piana ricezione delle indicazioni di cui alla l. n. 111 del 2023, ha limitato tale efficacia di giudicato alla sola sentenza di assoluzione resa con la formula "il fatto non sussiste" ovvero "l'imputato non lo ha commesso" e, pertanto, alle sole sentenze di assoluzione rese ai sensi dell'art. 530, 1° comma, c.p.p. Come già rilevato, tale scelta appare improntata ad un *favor* nei confronti del contribuente che, nell'ipotesi di sentenza penale sfavorevole, mantiene ampio il proprio diritto di difendersi provando, anche sui fatti materiali, nel processo tributario e deriva da una precisa scelta del legislatore delegante. Per l'effetto, risulta necessario rilevare che in sede di attuazione della delega non sarebbe mai stata possibile un'estensione dell'efficacia del giudicato agli effetti delle sentenze penali di condanna, pena una pacifica illegittimità costituzionale della norma per eccesso di delega. Pertanto, risulta necessario domandarsi se la scelta del legislatore dele-

---

di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

gante possa subire un vaglio, ai sensi dell'art. 3 della Carta costituzionale, per difetto di ragionevolezza, nella misura in cui ha inteso limitare l'efficacia del giudicato alle sole sentenze di assoluzione: invero, tale scelta sembra riconducibile alle prerogative di discrezionalità del legislatore, intese a disciplinare gli effetti nel sistema processuale tributario e che non subiscono una limitazione in conseguenza dell'assenza di un obbligo di conformazione agli altri modelli processuali. Costantemente, la Corte costituzionale è ben chiara nel rifiutare ogni possibilità di trasmodare, invadendo l'ambito delle scelte politiche, proprio del legislatore, in base al chiaro dettato dell'art. 28 della l. 11 marzo 1953, n. 87: "Il controllo di legittimità della Corte costituzionale su una legge o un atto avente forza di legge esclude ogni valutazione di natura politica e ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento". Pertanto, il rispetto della discrezionalità del legislatore costituisce, in altre parole, un limite alle possibilità di intervento del Collegio che, di fronte ad una questione che presenta, anziché un'unica soluzione costituzionalmente imposta (119), una pluralità di possibili soluzioni costituzionalmente compatibili, ne dichiara l'inammissibilità. Ulteriormente, il controllo di costituzionalità rispetto all'art. 3 Cost. possa essere inteso sostanzialmente in due modi: da una parte come verifica rispetto al principio di uguaglianza strettamente inteso (con l'utilizzo del caratteristico giudizio ternario); dall'altra come controllo valutativo della adeguatezza, pertinenza, congruità, proporzionalità della normativa censurata. La prima declinazione deve essere esclusa per l'ambito processuale ove, come già rilevato, non sussiste alcun obbligo costituzionale di omogeneità tra sistemi processuali. Si deve, inoltre, dare conto dell'introduzione "sistematica" di un nuovo parametro nel vaglio di costituzionalità: l'art. 24 Cost., per cui la violazione del diritto di difesa (in particolare) entra a far parte di quasi tutte le sentenze di accoglimento degli ultimi venti anni. Pertanto, il primo "limite" è individuato nell'art. 3 Cost.: la disciplina del processo si ritiene infatti libera, purché non si dimostri irrazionale, irragionevole o totalmente arbitraria. Tale ragionevolezza viene valutata talora "in sé", ma molto più spesso rispetto (o assieme) ad un altro criterio normativo di cui si è già dettò quando si è trattato delle sentenze di accoglimento: l'art. 24 Cost. Questo accade in particolar modo (e con particolare chiarezza) in alcuni specifici ambiti, come quello delle prove (120). Conseguente-

---

(119) Le cosiddette "rime obbligate", per cui si richiama V. Crisafulli, *La Costituzione ha vent'anni*, in N. Occhiocupo (a cura di), *La Corte costituzionale e realtà sociale*, Bologna, il Mulino, 1978, 84; V. Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, *La Corte costituzionale*, Padova, Cedam, 1984, 497.

(120) Corte cost., n. 94 del 1973: "Ma va osservato, in via di principio, che, secondo

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mente, nel caso che occupa, valutando la scelta del legislatore di introdurre l'introduzione di una prova legale *in bonam partem* del contribuente, sembra potersi escludere la sussistenza di un *vulnus* nella scelta ai canoni di ragionevolezza e di esercizio del diritto di difesa.

La circolazione del giudicato penale è ammessa, per previsione espressa del decreto delegato, anche nel giudizio di Cassazione ove le parti sono ammesse al deposito della sentenza irrevocabile, resa nel giudizio penale, entro il termine di quindici giorni dall'udienza. La Cassazione, qualora non siano necessari ulteriori approfondimenti di merito, eccedenti l'accertamento dei fatti oggetto di statuizione dalla sentenza irrevocabile, decide nel merito, ai sensi dell'art. 384, 1° comma, c.p.c. Tale descritta previsione è il necessario precipitato della neutralizzazione dell'orientamento già inteso a dichiarare l'inammissibilità della produzione in sede di legittimità del giudicato penale (121).

---

giurisprudenza di questa Corte "il solo fatto della esclusione di un mezzo di prova, come quello della testimonianza, non costituisce di per sé stesso violazione del diritto di difesa, ben potendo il legislatore in piena discrezionalità limitarne o escluderne l'ammissibilità" (sentenza n. 128 del 1972). In particolare (sentenza n. 112 del 1970 con richiamo dei precedenti) "l'esercizio del diritto di difesa deve sottostare alle delimitazioni suggerite, in relazione a singoli tipi di procedimento, dal coordinamento di norme dirette ad armonizzare reciprocamente la protezione di contrapposti diritti sostanziali". In altre parole, occorre che tali delimitazioni trovino nel sistema una loro razionale giustificazione".

In senso conforme cfr. anche sentenze n. 120 del 1975; n. 159 del 1982; n. 351 del 1998; n. 394 del 2000 (sulla scelta del difensore); ordinanze n. 202 del 2004; n. 485 del 2002; n. 209 del 2004; n. 275 del 2004; n. 376 del 2007.

(121) Cass. civ., sez. trib., 8 ottobre 2020, n. 21694, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2021, 36, con nota di G. Marino, *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e* bis in idem *– Sanzioni amministrative e penali tributarie resistenti come il ferro al* ne bis in idem: "26.1. Occorre sottolineare – in via generale e salvo quanto si preciserà più oltre – che il principio secondo cui, nel giudizio di cassazione, l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, con correlativa inopponibilità del divieto di cui all'art. 372 c.p.c., non può trovare applicazione laddove la sentenza passata in giudicato venga invocata, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., al solo fine di dimostrare l'effettiva sussistenza (o insussistenza) dei fatti. In tale evenienza, infatti, la sua astratta rilevanza potrebbe ravvisarsi soltanto in relazione all'affermazione (o negazione) di meri fatti materiali, ossia a valutazioni di stretto merito non deducibili nel giudizio di legittimità. Tale conclusione rileva, a maggior ragione, con riguardo alle specificità del giudizio tributario, nel quale la sentenza penale irrevocabile non ha mai efficacia di *regula iuris*, cui il giudice civile deve necessariamente attenersi, vigendo, invece, le limitazioni probatorie sancite dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, e potendo ivi valere anche le presunzioni, inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna (v. da ultimo Cass. n. 17258 del 27 giugno 2019). Ne consegue che in questi casi va ritenuta l'inammissibilità della produzione della sentenza penale, siccome estranea all'ambito previsionale dell'art. 372 c.p.c. (v. Cass. n. 23483 del 19 novembre 2010; Cass. n. 22376 del 26 settembre 2017)".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Segnatamente, la norma attuata dal legislatore delegato appare una declinazione del principio del *ne bis in idem* processuale. Come già rilevato, la Legge delega per la riforma tributaria (l. n. 111 del 2023) all'art. 20 prevede che nell'ambito della revisione del sistema sanzionatorio, tributario, amministrativo e penale siano rivisti (punto 3) "i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi".

Il riferimento della delega ai principi generali dell'ordinamento appare indubbiamente un richiamo della declinazione del principio del *ne bis in idem* e segnatamente un riferimento alla declinazione che del medesimo principio, enunciato dalla disciplina sovranazionale ed, in particolare, dall'art. 4 ("*Ne bis in idem*") del Protocollo n. 7 della CEDU e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ("Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato"), effettuata dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (122) non-

---

(122) Il primo pronunciamento, che ha introdotto il tema della legittimità del sistema del doppio binario sanzionatorio, è Corte EDU, Grande Stevens e altri c. Italia, 4 marzo 2014, ricorsi nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18698/10, in *www.echr.coe.int/*; in argomento nella Dottrina tributaria: A. Giovannini, *Il* ne bis in idem *per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario*, in *Rass. trib.*, 2014, 1166; A. Giovannini, *Il principio del* ne bis in idem *sostanziale*, in A. Giovannini – E. Marzaduro – A. Di Martino (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, tomo I, Milano, 2016, 1265; G. Marino, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 22; N. Galatini, *Divieto di* bis in idem – *Il principio del* ne bis in idem *tra doppio processo e doppia sanzione*, in *Giur. it.*, 2015, 215; M.O. Di Giuseppe, *Il* ne bis in idem *alla luce degli effetti della sentenza* "*Grande Stevens*", in *Rass. trib.*, 2014, 1440; E. Boffelli, *Principio del* ne bis in idem *nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, *retro*, 2014, 1089; G.M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e* ne bis in idem*: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 939; S. Dorigo, *Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 204. Come più diffusamente analizzato infra, il canone ermeneutico dell'art. 4 Protocollo 7 della CEDU enunciato dalla Sentenza Grande Stevens fonda sull'applicazione del principio del *ne bis in idem* processuale declinato secondo un rigido canone di cronologia dei procedimenti: valutata la *matérie penale* secondo i criteri Engel e l'*idem factum* secondo una ricostruzione storica dell'accadimento, la Corte EDU, accertata l'identità delle sanzioni, sanziona l'ordinamento che ammette l'avvio e la prosecuzione del procedimento cronologicamente successivo che incorre nel divieto del *dupliciter*.

A seguire, introducendo un secondo orientamento di carattere maggiormente restrittivo, si richiama Corte EDU, Grande Camera, Case of A. e B. v. Norvegia, 15 novembre 2016, in *www.echr.coe.int/*. In argomento nella Dottrina tributaria: A. Perrone, *Il criterio della "*sufficiently close connection*" ed il suo rapporto con il principio del* ne bis in idem *sanzionatorio nella giurisprudenza della Corte EDU*, *retro*, 2018, 1128; F. Pistolesi, *Il princi-*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ché dalla Corte di giustizia (123).

Difatti, non appare revocabile in dubbio che il riferimento, operato dalla legge delega, ai "rapporti tra il processo penale e il processo tributario" debba essere interpretato come un invito alla declinazione dei criteri del test di connessione, introdotto dalla *Sentenza A. e B. c. Norvegia*, e, segnatamente, come un riferimento alla quota di criteri intesi a declinare il principio del *ne bis in idem* nella sua portata processuale. In particolare,

---

pio del ne bis in idem *nella dialettica fra la Corte Costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 513; G. Melis – M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del* ne bis in idem *nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 579; F. Gallo, *Il* ne bis in idem *in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2018, 915; R. Alfano – E. Traversa, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di* bis in idem *in materia tributaria*, *retro*, 2021, 10. In argomento nella Dottrina penalistica: F. Viganò, *La grande camera della Corte di Strasburgo su* ne bis in idem *e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 2016; A.F. *Tripodi, Cumuli punitivi,* ne bis in idem *e proporzionalità*, in *Riv. it. proc. pen.*, 2017, 1047; E. Scozzarella, *La questione del* ne bis in idem *nella giurisprudenza della CEDU e nella giurisprudenza nazionale di merito, di legittimità e della Corte Costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2019. La Corte EDU, confermata la valutazione della *matérie penale* secondo i criteri Engel e l'*idem factum* secondo una ricostruzione storica dell'accadimento, perviene all'affermazione di un canone ermeneutico dell'art. 4 Protocollo 7 della CEDU che non esclude la legittimità di un doppio binario sanzionatorio e ne sottopone il vaglio di legittimità al riscontro di elementi che accertino: – se i procedimenti previsti per la violazione abbiano scopi differenti, e abbiano ad oggetto – non solo in astratto ma anche in concreto – profili diversi della medesima condotta antisociale; – se la duplicità dei procedimenti sia una conseguenza prevedibile della condotta; – se i due procedimenti siano condotti in modo da evitare "per quanto possibile" ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in particolare attraverso una "adeguata interazione tra le varie autorità competenti in modo da far sì che l'accertamento dei fatti in un procedimento sia utilizzato altresì nell'altro procedimento"; – e, infine, se la sanzione imposta nel procedimento che si concluda per primo sia tenuta in considerazione nell'altro procedimento, in modo che venga in ogni caso rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena.

(123) Anche la Corte di giustizia si è occupata del principio del *ne bis in idem*, prendendo le mosse da un orientamento che introduce quale canone discretivo del divieto di bis in idem la proporzionalità (Corte Giustizia UE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Aklagaren c. Hans Akerberg Fransoni); in argomento, anche per ulteriori indicazioni cfr. A. Giovannini, *Il* ne bis in idem *per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario*, in *Rass. trib.*, 2014, 1166; A. Poddighe, *Il divieto di* ne bis in idem *tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykänen v. Finland e sue possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 116; G. Di Federico, *La possibilità di cumulare sanzioni penali e fiscali ai sensi dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2013, 1185. L'approdo della Corte di giustizia dell'Unione europea, successivamente, ha trovato un ulteriore rivolgimento nel marzo 2018, con le sentenze della Grande Sezione, 20 marzo 2018, cause C-524/15, C-537/16, C-596/16 e C-597/16: sul tema si rinvia a N. Recchia, *Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea in tema di* ne bis in idem, in *Eurojus.it*, 22 marzo 2018.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tale quota di criteri è intesa a porre al vaglio la "*close connection in time*" tra il processo penale e quello tributario nonché la circolazione del materiale probatorio tra i due processi (124).

Ebbene, sul tema, il legislatore delegato non ha inteso disciplinare i "rapporti tra il processo penale e il processo tributario" procedendo sulle modalità procedurali intese a regolare la "*close connection in time*" nella modalità di raccordo ovvero di unificazione dei due processi, prediligendo una modalità di intervento diretta a regolare la circolazione del materiale probatorio tra i due processi. In tal senso, l'indagine sulla identità dei fatti, dunque, non incide sul divieto di *bis in idem* nella sua connotazione sostanziale (divieto ad essere punito due volte per il medesimo fatto) ma sul divieto di *bis in idem* nella sua connotazione processuale (divieto ad essere processato due volte per il medesimo fatto): in tal senso, l'accertamento dei medesimi fatti rilevanti, per i due processi, è

---

(124) La rilevanza della circolazione del materiale probatorio come declinazione dell'indice della "*close connection in time*" era stata, difatti, già rimarcata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea che, nell'assenza di un istituto atto a far rilevare nell'ordinamento processuale l'accertamento della non sussistenza del fatto in sede penale, aveva fatto conseguire il mancato inveramento del *test* di connessione sotto il profilo dell'assenza di coordinamento tra i distinti processi. In tal senso, si richiama Di Puma e Zecca (Corte Giustizia UE, 20 marzo 2018, cause C-596/16 e C-597/16, Di Puma e Zecca), § 46, in *www.curia.europa.eu*: "un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale non può essere proseguito a seguito di una sentenza penale definitiva di assoluzione che ha statuito che i fatti che possono costituire una violazione della normativa sugli abusi di informazioni privilegiate, sulla base dei quali era stato parimenti avviato tale procedimento, non erano provati".

Tale rilievo è, peraltro, oggetto di analitico rilievo da parte di Cass. civ., sez. trib., 8 ottobre 2020, n. 21694, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2021, 36, con nota di G. Marino, *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e* bis in idem – *Sanzioni amministrative e penali tributarie resistenti come il ferro al* ne bis in idem: "La denunciata violazione del principio del *ne bis in idem*, dunque, non attiene alle caratteristiche dei rispettivi giudizi o all'afflittività del complessivo trattamento sanzionatorio ma al diverso esito delle due procedure, l'una (penale) di assoluzione perché il fatto non sussiste, l'altra (amministrativo tributaria) di conferma della sanzione e, dunque, alla (apparente) aporia del sistema in cui convivono esiti opposti. 30.4. Il ricorrente invoca, in questa prospettiva, la decisione della Corte di giustizia Di Puma cit., che, con riguardo all'irrogazione di sanzioni da parte della CONSOB, ha affermato che 'un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale non può essere proseguito a seguito di una sentenza penale definitiva di assoluzione che ha statuito che i fatti che possono costituire una violazione della normativa sugli abusi di informazioni privilegiate, sulla base dei quali era stato parimenti avviato tale procedimento, non erano provati' (Di Puma, punto 46). A tale decisione ha poi fatto seguito la sentenza della Suprema Corte, che aveva sollevato la questione innanzi alla Corte di Giustizia, n. 31632 del 6 dicembre 2018, la quale prendeva atto, per effetto della decisione penale di assoluzione con la formula 'perché il fatto non sussiste', 'dell'improseguibilità del giudizio di accertamento dell'illecito amministrativo', e annullava la sanzione".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

regolato, nell'attuazione del criterio di circolazione del materiale probatorio, escludendo, nella esclusiva direzione dal penale al tributario, che possano manifestarsi contrasti nell'accertamento del fatto e garantendo una diretta ricezione dell'accertamento dei medesimi fatti, in una logica di comunicazione tra i due processi, di integrazione e di economia processuale.

Tale finalità è perseguita con l'elevazione del giudicato reso in sede penale a prova legale dei medesimi fatti, nel processo tributario. La direzione, scelta in via esclusiva per l'affermazione della natura di prova legale, dal penale al tributario, sembra direttamente connessa alla permanenza di dubbi di costituzionalità di un eventuale limitazione della libertà di giudizio del giudice penale, come già affermata dalla Corte costituzionale in sede di caducazione della pregiudiziale tributaria (125), che sarebbe stata conseguenza della applicazione della medesima valenza di prova legale anche in direzione opposta e, dunque, dal tributario al penale.

Sul tema degli effetti temporali della nuova disciplina pare doversi escludere la retroattività della stessa: richiamando l'orientamento giurisprudenziale che esclude rilevanza retroattiva alle norme di carattere sostanziale, devono essere considerate tali "le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove" (126). In tal senso, è da

---

(125) Corte cost., 27 marzo – 3 aprile 1969, n. 60, in *www.cortecostituzionale.it*: "Ora l'art. 60 della legge n. 4 del 1929, escludendo l'applicabilità ai tributi diretti dell'art. 22 della stessa legge, sostanzialmente conferma la disposizione del terzo comma dell'art. 21 ('per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia'), che, secondo la costante giurisprudenza, attribuisce a tale accertamento, anche quando si sia verificato in fase amministrativa, un'efficacia vincolante per il giudice penale, certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale. E anche l'art. 21, terzo comma, così interpretato e applicato, deve perciò intendersi compreso nella questione sollevata. Tale evidente violazione dell'art. 101, secondo comma, della Costituzione si combina con quella degli artt. 24 e 3. Il primo è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa".

(126) In tal senso si richiama Cass. civ., sez. trib., ord. 13 giugno 2024, n. 16493: "2.7. A quanto detto aggiungasi che tale disposizione ha chiaramente natura sostanziale posto che, in base al consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, sono tali le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (cfr. Cass., Sez. 5, sentenza n. 18912 del 17 luglio 2018, Rv. 649717 – 01). Ne consegue che la disposizione in esame, di natura sostanziale e senza alcuna valenza inter-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

considerarsi sostanziale la norma che "non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione" e tale sembra potersi considerare l'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000. Necessario, sul punto, dare atto di un primo orientamento giurisprudenziale inteso a sostenere la retroattività della norma (127): tale orientamento, tuttavia, non appare convincente per due ordini di motivi: in primis, il richiamo della disciplina del favor rei non appare coerente con la disciplina che non attiene alla materia sanzionatoria ma, al contrario, disciplina la materia delle prove nel processo tributario; dall'altro lato, l'orientamento giurisprudenziale richiamato non sembra confrontarsi con il differente orientamento di legittimità (già sopra richiamato) che qualifica come sostanziali (e non già processuali) le norme che incidono sulla decisione del merito della controversia (come, del resto, le prove legali).

Conseguentemente, vista la disposizione dell'art. 7 del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 che dispone "Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana", se ne ritrae che la norma di cui all'art. 21-*bis* del

---

pretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell'art. 6 della Legge n. 130 del 2022 che l'ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di 'disposizioni transitorie e finali', non prevede una diversa decorrenza". In senso conforme Cass. civ., sez. trib., 17 luglio 2018, n. 189: "In base all'orientamento della Corte, dal quale non si vede ragione per discostarsi, hanno natura sostanziale, e non processuale, le norme che consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda; viceversa, hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (Cass. 23 febbraio 2007, n. 4225 ha statuito in questi termini con riferimento al principio della distribuzione dell'onere della prova ed ha, quindi, riconosciuto la natura sostanziale (e non processuale) degli artt. 2722, 2726 e 1417 c.c.; nello stesso senso, con specifico riguardo alla distinzione tra 'norma sostanziale' e 'norma procedurale', nel più ristretto ambito del contenzioso tributario, cfr. Cass. 2 aprile 2015, n. 6743 secondo cui la norma che opera su un piano 'sostanziale' e non 'procedurale' e che, come tale, è priva d'efficacia retroattiva, non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione)". In senso ugualmente conforme si richiama Cass. civ., sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6743: "La norma, pertanto (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale e non 'procedurale', in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione: il caso in esame, cioè, è del tutto diverso da quello di interventi normativi che, ad esempio, incidano sulla disciplina dei termini del processo tributario o prolunghino i termini di accertamento o introducano nuovi parametri di settore e che, per loro natura, possono applicarsi a fattispecie processuali o sostanziali precedenti".

(127) Cass., ord. n. 23570 del 3 settembre 2024, in *Fisco*, 2024, 3665, con nota di S. Furian – L. Zanellato, *L'assoluzione penale fa stato nel processo tributario da subito*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

d.lgs. n. 74 del 2000, pubblicata sulla G.U., parte prima, n. 150 del 28 giugno 2024, entra in vigore dal 29 giugno 2024 e, pertanto, deve considerarsi applicabile ai giudizi instaurati a far data dalla detta entrata in vigore.

In considerazione di quanto sopra rilevato, si può postulare la sussistenza di due distinte stagioni della circolazione del giudicato penale, la prima, introdotta dall'entrata in vigore delle disposizioni di cui alla l. n. 130 del 2022, regolata dall'applicabilità dell'art. 654 c.p.p., in conseguenza della già sopra descritta insussistenza di limitazioni nella prova nel giudizio tributario, e caratterizzata dall'attribuzione di prova legale all'accertamento dei fatti ritraibile dalla sentenza penale, pronunciata in esito al dibattimento, senza limitazione al contenuto della sentenza e con le limitazioni procedurali tipiche della disciplina di cui all'art. 654 c.p.p.; la seconda, introdotta dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 87 del 2024, regolata dall'applicabilità dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 e caratterizzata dall'attribuzione automatica di prova legale all'accertamento dei fatti ritraibile dalla sentenza penale, pronunciata in esito al dibattimento, che si concluda con l'assoluzione sostenuta dalla formula "il fatto non sussiste" o "l'imputato non lo ha commesso".

La seconda stagione della circolazione del giudicato penale, introdotta dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 87 del 2024 e regolata dall'applicabilità dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, si caratterizza per l'inapplicabilità, a far data dal 29 giugno 2024, dell'art. 654 c.p.p. per le ragioni di specialità che connotano il rapporto tra le due norme.

Difatti, l'art. 15 c.p. sancisce che "quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione speciale deroga alla legge o alle disposizioni di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito". I presupposti del concorso apparente di norme sono due: l'esistenza della stessa situazione di fatto e la convergenza di una pluralità di norme che sembrano regolarla [128]. Nel tempo l'approccio interpretativo del concorso apparente di norme è stato messo in correlazione all'approccio interpretativo della successione delle leggi penali nel tempo di cui all'art. 2, 4° comma, c.p. Tale assunto deriva dal fatto che in entrambe le situazioni si assiste a un conflitto tra disposizioni. Tuttavia, mentre nel caso della successione delle leggi penali nel tempo si delinea un conflitto diacronico, ossia tra disposizioni non più vigenti, nel caso del concorso apparente di norme il conflitto è sincronico, essendo tutte le disposizioni in vigore e quindi potenzialmente applicabili al caso concreto. La dottrina riconduce la disciplina

---

[128] Sul tema si richiama M. Siniscalco, *Il concorso apparente di norme nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 1961.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'art. 2, 4° comma, c.p. al criterio strutturale, ossia ad una sovrapposizione tra disposizioni incriminatrici per stabilire se vi sia un piano comune o se una norma sia contenuta in un'altra. Infatti, è lo stesso art. 2, 4° comma, c.p. a mettere da parte il fatto storico e a richiedere all'interprete un confronto tra leggi nel tempo. Questo metodo interpretativo non può valere per il concorso apparente di norme, in quanto le norme risultano essere tutte vigenti e ricadono nella "stessa materia". Per identificare i casi di concorso apparente tra norme sono stati utilizzati i tre criteri: il criterio di specialità, il criterio di sussidiarietà e il criterio di sussunzione o assorbimento. Tuttavia, soltanto il criterio di specialità (129) ha trovato esplicito riconoscimento nel codice penale all'articolo 15 mentre gli altri due criteri risultano essere il frutto della elaborazione dottrinale. Il primo criterio è quello di specialità. Il criterio di specialità è, come detto, disciplinato dall'art. 15 del c.p., ed attua il principio della prevalenza della legge speciale rispetto alla legge generale (130). Ciò significa che tutti gli elementi della fattispecie generale sono contenuti nella fattispecie speciale, la quale però ne aggiunge uno o più elementi (131). In questo modo la norma generale ha un'estensione molto più ampia rispetto a quella speciale. Applicando tali criteri interpretativi del principio di specialità al rapporto tra l'art. 654 c.p.p. e l'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, si rinviene in maniera piana che, benché entrambe le norme siano dirette a regolare la circolazione del giudicato penale, l'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 declina la tematica con riferimento esclusivo alla materia tributaria, introducendo un canone di specialità per materia. Da tanto consegue, per l'applicazione del principio di specialità, l'esclusiva applicazione della norma speciale e la conseguente inapplicabilità dell'art. 654 c.p.p. anche nelle ipotesi in cui non trovi applicazione la normativa speciale.

Pertanto, la limitazione di carattere oggettivo alla natura di prova legale del solo pronunciamento reso con le formule di cui all'art. 530, 1° comma, c.p.p., esclude la rilevanza dei differenti pronunciamenti di assoluzione e di condanna nel perimetro dell'art. 654 c.p.p., pur in conseguen-

---

(129) Per tale rilievo si richiama A. Pagliaro, *Concorso di norme penali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1961, 545.

(130) Per l'affermazione del principio si veda Cass. pen., sez. un., n. 1235 del 2011: "La relazione logico strutturale tra norme è da intendersi in senso logico-formale, ritenendo che il presupposto ella convergenza di norme, necessario perché risulti applicabile la regola sulla individuazione della disposizione prevalente posta dal citato art. 15, possa ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le stesse, alla cui verifica deve precedersi attraverso il confronto strutturale tra le fattispecie astratte rispettivamente configurate, mediante la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definire le fattispecie stesse".

(131) In tal senso Cass. pen., sez. V, n. 22200 del 2013.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

za della sopravvenuta caducazione dei limiti probatori tra i due processi, stante la specialità della norma introdotta all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 che, pertanto, determina l'inefficacia della disciplina generale. Tuttavia, non sembra potersi escludere il transito dei detti provvedimenti, anche resi in fasi differenti dal dibattimento, naturalmente escludendosi qualsiasi natura di prova legale degli stessi che rimangono soggetti alla libera valutazione del giudice tributario.

Da ultimo, risulta necessario rilevare come il legislatore delegato abbia inteso dare attuazione al principio di delega, inteso a garantire che "i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi", anche fuoriuscendo dai limiti soggettivi dell'*idem factum*. Difatti, sul tema, risulta necessario rilevare che il concetto dell'*idem factum*, per come elaborato dalla giurisprudenza delle Corti sovranazionali, è inteso a rinvenire l'identità del fatto nella sua ricostruzione storico-naturalistica e non già nella qualificazione legale (c.d. *idem* legale) e, tuttavia, in riferimento alla duplicazione del trattamento sanzionatorio diretto nei confronti del medesimo soggetto: pertanto, è esclusa la sussistenza di un *dupliciter* sanzionatorio tra persona fisica, destinataria della sanzione penale, e persona giuridica, destinataria della sanzione amministrativa.

Su tale premessa, la declinazione del *ne bis in idem* processuale garantita attraverso la circolazione del giudicato, a garanzia dell'accertamento del fatto materiale, è diretta ai soggetti nei cui confronti si manifesta l'*idem factum.*

Tuttavia, il legislatore delegato ha inteso dare attuazione alla circolazione dell'accertamento dei fatti materiali, effettuato in sede penale, anche oltre i limiti soggettivi dell'*idem factum* e, pertanto, a favore anche della persona giuridica. Su tali indicazioni, delineate dalla legge delega, è intervenuto il legislatore delegato, con il d.lgs. 14 giugno 2024 n. 87, che attua il menzionato principio di delega con l'art. 1, 1° comma, lett. *m*), che ha inserito, nel testo del d.lgs. n. 74 del 2000, l'art. 21-*bis* che al 3° comma dispone: "3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

Il riferimento della norma è alla disciplina dell'art. 11, 1° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997 ([132]) nonché alla disciplina introdotta dall'art. 7 del

---

([132]) Art. 11, 1° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997: "1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipen-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella l. 24 novembre 2003, n. 326, che ha completamente ribaltato il sistema sanzionatorio attribuendo alla sola persona giuridica la applicabilità delle sanzioni amministrative e giammai alla persona fisica autrice o coautrice della violazione.

In riferimento alla riferibilità della sanzione amministrativa alla persona giuridica (e non già, dunque, alla persona fisica eventualmente destinataria della sanzione penale), la valorizzazione dell'accertamento dei fatti materiali è tutelata garantendo la natura di prova legale del giudicato penale reso nei confronti della persona fisica, derivante dalle sanzioni di assoluzione con le formule di cui all'art. 530, 1° comma, c.p.p., anche nei confronti della persona giuridica. Tale valorizzazione dell'accertamento dei fatti materiali, fuoriuscendo dal perimetro del *ne bis in idem* processuale, per l'assenza dei limiti soggettivi dell'*idem factum*, trova fondamento e ragione fondante nel principio di ragionevole durata del processo e delle conseguenti declinazioni di efficacia ed efficienza del sistema processuale.

Un'ultima riflessione sull'applicabilità della disciplina di cui all'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 attiene le modalità di raccordo temporale tra i due processi, in quanto, evidentemente, la norma in esame è stata pensata immaginando uno svolgimento temporale dei giudizi caratterizzato dalla anticipata conclusione del processo penale rispetto al processo tributario.

Tuttavia, non è stata disciplinata l'ipotesi in cui la sentenza penale, idonea a rappresentare prova legale dei fatti pur oggetto del processo tributario, diventi irrevocabile nel momento in cui il processo tributario risulti già concluso.

Conseguentemente, risulta necessario sottoporre a vaglio l'esperibilità del rimedio revocatorio avverso la sentenza del giudice tributario, passata in giudicato formale, all'esito della formazione del giudicato penale.

Com'è noto, si usa distinguere i motivi di revocazione straordinaria da quelli di revocazione ordinaria (133). I primi si hanno quando la sentenza è l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra (art. 395, 1° comma,

---

dente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti".

(133) Sul tema del rimedio revocatorio si rinvia a A. Colli Vignarelli, *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007; C. Sanò, *La revocazione*, in A. Carinci – C. Rasia (a cura di), *Il processo tributario*, Milano, 2020, 601; S. Saija – B. Zuffi, *La revocazione delle sentenze*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

n. 1); se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza, o che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza (art. 395, 1° comma, n. 2); se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario (art. 395, 1° comma, n. 3); se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato (art. 395, 1° comma, n. 6). Si hanno motivi di revocazione ordinaria, invece, quando la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa (circostanza che si verifica quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso "se il fatto non costituì un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare"; art. 395, 1° comma, n. 4), ovvero quando la sentenza è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione (art. 395, 1° comma, n. 5).

Ai fini della questione in questa sede in esame, necessario porre al vaglio l'esperibilità del rimedio di cui all'art. 395, 1° comma, numero 5, c.p.c., che rappresenta il secondo caso di revocazione ordinaria ed opera quando la sentenza è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione. In giurisprudenza, pur contrastato, prevale l'orientamento teso a ritenere che la revocazione della sentenza, per tale motivo revocatorio, sia azionabile esclusivamente in ipotesi di contrasto con un precedente giudicato "esterno", formatosi in un giudizio separato e la cui esistenza non sia rilevabile d'ufficio, a differenza del giudicato "interno" formatosi nello stesso processo, e rilevabile d'ufficio. Ne consegue che, per la proposizione del procedimento revocatorio *ex* art. 395, 1° comma, n. 5, c.p.c., è necessario che l'eccezione di giudicato esterno non sia stata azionata davanti al giudice che abbia pronunciato la sentenza revocabile, e che debba essere preesistente alla sentenza che si impugna, cioè deve essersi formato precedentemente alla pubblicazione di quest'ultima; inoltre, la prova del passaggio in giudicato della sentenza cronologicamente anteriore deve in ogni caso essere fornita da colui che agisce in revocazione. L'ammissibilità della revocazione *ex* art. 395, 1° comma, n. 5 è presupposta non solo nel caso in cui le due sentenze tra loro contrastanti

---

nel giudizio tributario, in C. Consolo – G. Melis – A.M. Perrino (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 571.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

abbiano statuito su un rapporto pregiudiziale a quello oggetto della seconda pronuncia, o comunque quest'ultima abbia deciso su un rapporto dipendente dal diritto su cui si è formato il precedente giudicato, ed è necessario che tra i due giudizi vi sia identità di soggetti e di oggetto, tale che tra le due vicende sussista una concordanza degli estremi sui quali deve essere espresso il secondo giudizio. Il giudicato con cui si pretende sussistere il contrasto deve essersi perfezionato in un momento antecedente alla sentenza revocanda, perché solo così si sarà in presenza di quel vizio di eccesso di potere giurisdizionale che fonda la pretesa impugnazione.

Ai fini che occupano la presente riflessione, non si ritiene esperibile la revocazione avverso le decisioni del giudice tributario divenute definitive prima della conclusione del processo penale, quando il giudicato formatosi in quest'ultimo giudizio avrebbe potuto vincolare la decisione del giudice tributario, in considerazione dell'assenza del requisito della "preesistenza" del giudicato.

Sempre ai fini della questione in questa sede in esame, necessario porre al vaglio l'esperibilità del rimedio di cui all'art. 395, 1° comma, numero 3, c.p.c., che rappresenta il terzo caso di revocazione straordinaria ed opera nel caso in cui, dopo il deposito della sentenza, siano sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario.

La categoria di documenti rilevante per gli effetti di tale norma si identifica con quella riferibile a qualsiasi oggetto idoneo e destinato a fissare, in qualsiasi forma, la percezione di un fatto storico, al fine di rappresentarlo in avvenire, ovvero con ogni documento che sia rappresentativo di un fatto decisivo, non essendo, quindi, indispensabile che tale atto sia sottoscritto, datato o autenticato. La "decisività" del documento reperito successivamente alla pronuncia della sentenza consiste nel fatto che sarebbe stato idoneo a formare un diverso convincimento del giudice, ed a determinare una diversa decisione, con esito, quindi, favorevole per la parte che ha proposto la revocazione. È, altresì, necessario che si tratti di documento preesistente (134), per il quale la parte sia nell'impossibilità di

(134) Cass. civ., sez. III, 20 febbraio 2015, n. 3362: "Va anzitutto asserito che nella specie la corte di merito ha per converso fatto piena e corretta applicazione del principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità secondo cui ai fini dell'impugnazione per revocazione, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., comma 1, n. 3, è decisivo il documento trovato dopo la sentenza e che la parte non abbia potuto produrre in giudizio per cause di forza maggiore o per fatto dell'avversario quando, se acquisito agli atti, sarebbe stato in astratto idoneo a formare un diverso convincimento del giudice, e a condurre pertanto ad una diversa decisione, attenendo a circostanze di fatto risolutive che il giudice non abbia potuto

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

produrre nel giudizio di merito, per motivi non dipesi da propria colpa, ma dal fatto dell'avversario o da cause di forza maggiore, elemento che non ricorre nel momento in cui emerga che la parte avrebbe potuto accertare l'esistenza del documento attraverso un'elementare indagine. Parte della dottrina ha escluso che il documento ritrovato possa essere strumento per addurre fatti nuovi, contrariamente a diversa impostazione, che ne consente l'introduzione, purché tali documenti apportino fatti nuovi che erano stati ignorati senza colpa da colui che agisce in revocazione. La giurisprudenza ha ritenuto che la decisività del documento alla base della revocazione, presupponga non solo la novità delle circostanze, dal momento che non possono rilevare quelle che sono state oggetto di precedenti giudizi, ma anche la loro idoneità a mutuare sostanzialmente un punto decisivo nel senso favorevole alla parte che propone la revocazione, anche se non in termini tali da creare un'antitesi insuperabile tra quanto deciso e quanto si sarebbe potuto decidere se il documento fosse stato noto, e che i nuovi documenti debbano essere idonei a produrre una decisione diversa, mediante la prova diretta dei fatti di causa; va, quindi, escluso quando essi forniscano dei semplici elementi indiziari, utilizzabili per il convincimento su quei fatti solo in concorso con altri elementi. La "forza maggiore", in relazione all'impossibilità di produzione in giudizio del documento decisivo, deve consistere non tanto quale causa della indisponibilità, ma nell'ignoranza dell'esistenza o del luogo di conservazione del documento stesso.

Ai fini che occupano la presente riflessione, non si ritiene esperibile la revocazione avverso le decisioni del giudice tributario divenute definitive prima della conclusione del processo penale, quando il giudicato formatosi in quest'ultimo giudizio avrebbe potuto vincolare la decisione del giudice tributario quale "documento", in considerazione dell'assenza del requisito della "preesistenza" del documento.

---

esaminare (cfr. Cass., 29 luglio 1986, n. 4847; Cass., 17 agosto 1990, n. 8342, e, da ultimo, Cass., 28 dicembre 2011, n. 29385); e ha fatto altresì piena e corretta applicazione del pure consolidato principio in base al quale l'ipotesi di revocazione di cui all'art. 395 c.p.c., n. 3, presuppone l'impossibilità per una parte di produrre tempestivamente, per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, un documento preesistente alla decisione impugnata, atteso l'uso dell'espressione 'sono stati trovati' contenuta nel citato n. 3, alla quale fa riscontro il termine 'recupero' adottato nei successivi artt. 396 e 398 c.p.c., laddove è del tutto irrilevante che il documento faccia riferimento a fatti antecedenti alla sentenza stessa (v. Cass., 10 ottobre 1996, n. 8859; Cass., 18 maggio 1996, n. 4610; Cass., 16 maggio 1996, n. 4566) e sia stato recuperato solo successivamente a tale decisione, sicché non può essere utilmente invocata facendo riferimento a un documento formato dopo la decisione (v. Cass., 20 giugno 2006, n. 14114; Cass., 19 agosto 2000, n. 11007; Cass., 18 agosto 1997, n. 7653; Cass., 8 marzo 1990, n. 1838)".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Pertanto, allo stato, non sussistono rimedi idonei a "rivedere" la sentenza del giudice tributario, passata in cosa giudicata, qualora essa sia seguita da un giudicato penale favorevole al contribuente ed astrattamente rilevante ai sensi dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000.

Tuttavia, tale carenza dovrebbe essere superata *de iure condendo* anche per ottemperare, compiutamente, le esigenze di attuazione del test di connessione della sentenza A. e B. c. Norvegia, nel canone della *close connection in time* e della circolazione del materiale probatorio, che pur si è visto hanno costituito la *ratio* dell'affermazione della novella, onde permettere di escludere la violazione del divieto di *bis in idem* nell'affermazione della sussistenza di una stretta connessione sostanziale e temporale tra i due comparti sanzionatori.

VITTORIO DE BONIS

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RUBRICHE

NUOVE LEGGI E GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

23. – *Decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110. Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione (G.U. 7 agosto 2024, n. 184).*

1. – *Premessa.* – 1.1. Il d.lgs. 29 luglio 2024, n. 110 – recante *Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione* – rientra nell'ambito della Riforma fiscale prevista dalla legge delega 9 agosto 2023, n. 111 aggiungendosi ad altri testi unici già adottati, quali quelli su giustizia tributaria, tributi erariali minori e sanzioni tributarie, consolidando, in tal modo, l'operato del Governo proteso alla semplificazione e razionalizzazione delle norme fiscali.

1.2. Scopo dichiarato della Riforma – la cui data di entrata in vigore è prevista a far data dal 1° gennaio 2026 – è quello di operare un'armonizzazione delle disposizioni in ordine ai versamenti e alla riscossione delle entrate facilitando le operazioni di riscossione. In tal modo, la sistematizzazione del sistema di riscossione dovrebbe generare, da un lato, la riduzione degli arretrati e, dall'altro, rendere più agile il sistema fiscale.

1.3. Nelle intenzioni del legislatore il Testo unico – che dovrebbe contenere le disposizioni dirette a disciplinare la riscossione spontanea dei rimborsi, la riscossione coattiva alla mutua assistenza per il recupero dei crediti sorti sia nel territorio nazionale che in uno Stato membro dell'Unione europea – dovrebbe assicurare una gestione efficiente e "snella" delle procedure fiscali.

Va evidenziato che la disciplina dell'accertamento esecutivo e quella degli atti impositivi degli enti previdenziali e locali, gestiti dall'Agente della riscossione, non sono incluse nel Testo unico. Per tale motivo il legislatore ha ritenuto opportuno introdurre una disposizione di coordinamento per chiarire che i riferimenti al ruolo e alla cartella di pagamento si estendono anche a tali atti impositivi.

Il Testo unico è stato, inoltre, opportunamente aggiornato, in coerenza con quanto previsto dal citato d.lgs. n. 110 del 2024, integrando nel Titolo

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IV del ruolo e cartella di pagamento la disposizione che amplia il perimetro dell'impugnativa dell'estratto di ruolo.

Singolare appare l'esclusione, dal Testo unico, delle discipline dell'accertamento esecutivo e quella degli atti impositivi degli enti previdenziali e locali, gestiti dall'Agente della riscossione.

1.4. Il novellato Testo unico riordina, dunque, le disposizioni relative ai versamenti diretti, ai rimborsi e alla riscossione, integrando anche la riscossione coattiva e le norme sul funzionamento del servizio nazionale di riscossione. Inoltre, include la disciplina per la riscossione delle diverse entrate dello Stato, non solo tributarie, e recepisce la direttiva 2010/24/UE riguardante la mutua assistenza tra gli Stati membri dell'Unione europea per la riscossione dei crediti fiscali. Uno degli obiettivi principali è, infine, quello di ridurre la frammentazione normativa, offrendo una base di riferimento unica e chiara sia per i cittadini che per l'Amministrazione finanziaria.

1.5. Al termine di queste prime osservazioni preliminari può affermarsi che il Testo unico in commento ha introdotto utili innovazioni aventi il fine di migliorare le procedure di riscossione spontanea e stabilire limiti chiari per le compensazioni orizzontali in presenza di debiti significativi. Ed infatti, gli artt. 5, 7° comma, e 6, 1° comma, delineano le vigenti limitazioni alle compensazioni, distinguendo tra rilevanti debiti (superiori a 100.000 euro) e debiti minori oltre 1.500 euro. In punto di fatto viene esclusa la possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 con l'eccezione per i crediti relativi ai contributi previdenziali e alle quote associative. L'esclusione si riferisce ai debiti per imposte erariali superiori a 100.000 euro.

Il successivo art. 6 introduce, a sua volta, la preclusione alla autocompensazione per debiti iscritti a ruoli definitivi di importo superiore a 1.500 euro.

La citata norma sta chiaramente a significare l'intenzione del legislatore diretta a rafforzare la disciplina della riscossione prevenendo, in punto di fatto, abusi nel meccanismo delle compensazioni, assicurando che i crediti fiscali siano gestiti in modo più "trasparente" ed equo.

Un'altra modifica apportata è relativa all'aumento della soglia al di sotto della quale non si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione; per ciascun credito, l'importo minimo è stato elevato ad euro 30 in luogo di euro 16,53 euro previsto precedentemente. In tal modo il legislatore ha inteso ridurre il numero di iscrizioni a ruolo per importi minori, snellendo così le operazioni amministrative conseguendo, al tempo stesso, una riduzione dei costi per l'Amministrazione finanziaria.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2. – *Introduzione del nuovo meccanismo di dilazione dei pagamenti.* – Nel Testo unico in commento è stato inoltre introdotto un innovativo meccanismo di dilazione dei pagamenti. Tale modifica consente ai soggetti passivi d'imposta di estendere i propri piani di pagamento fino a un massimo di 120 rate, offrendo una maggiore flessibilità nella gestione dei debiti fiscali. Il "meccanismo" di cui trattasi consente una progressione delle rate che varia in base all'entità del debito e alla documentata situazione di temporanea difficoltà economica del contribuente.

I contribuenti che dimostrino una reale impossibilità momentanea di adempiere ai propri obblighi fiscali potranno beneficiare di piani di dilazione più lunghi e sostenibili, riducendo così il rischio di inadempienze e facilitando il recupero delle somme dovute.

Tale misura ha il dichiarato fine di rendere il sistema fiscale più equilibrato e accessibile sostenendo, al tempo stesso, i contribuenti che si trovino in situazioni di crisi economica mediante una gestione più efficiente delle riscossioni. Inoltre, la possibilità di allungare i piani di pagamento fino a 10 anni rappresenta un passo significativo verso la modernizzazione del fisco italiano, promuovendo una maggiore collaborazione tra Stato e cittadini nella risoluzione delle problematiche fiscali.

3. – *Inclusione della riscossione coattiva nella riscossione spontanea e mediante ruolo.* – Nel "nuovo" Testo unico in materia di versamenti e di riscossione, una delle innovazioni più significative è l'inclusione della riscossione coattiva all'interno della sezione dedicata alla riscossione spontanea e mediante ruolo (v. Titolo V).

L'art. 122 dispone, in proposito, che: *"L'agente della riscossione procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora, e delle spese di esecuzione secondo le disposizioni del presente titolo, previa notifica della cartella di pagamento al soggetto nei confronti del quale procede".*

Questa integrazione permette di gestire in maniera più coerente e unificata le diverse modalità di riscossione delle entrate statali, facilitando una transizione fluida tra le fasi volontarie e quelle forzate di recupero dei crediti. La riscossione coattiva, formalmente incorporata nel Testo unico, è disciplinata da procedure più chiare e standardizzate, che mirano a migliorare l'efficienza e la tempestività nel recupero delle somme dovute. Inoltre, questa inclusione favorisce una maggiore trasparenza nei confronti dei contribuenti, garantendo che siano adeguatamente informati sui loro obblighi fiscali e sulle conseguenze in caso di inadempienza, riducendo al

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tempo stesso il rischio di contenziosi e facilitando, inoltre, una gestione più efficace delle risorse destinate alla riscossione.

In definitiva, l'inserimento della riscossione coattiva nel contesto della riscossione spontanea e mediante ruolo rappresenta un passo avanti verso un sistema fiscale più efficace, equo e trasparente, capace di bilanciare le necessità di raccolta delle entrate con il rispetto dei diritti dei contribuenti.

L'ultimo articolo del Testo unico stabilisce, vale la pena di ribadirlo, che l'entrata in vigore del provvedimento è fissata a decorrere dal 1° gennaio 2026.

4. – *Struttura del Testo unico in materia di versamenti e riscossione.* – Il Testo unico, nel rispetto dei principi e criteri contenuti nella legge delega, ha attuato il mandato parlamentare osservando le seguenti direttive:

• ricognizione della normativa vigente proveniente da fonti diverse;

• coordinamento delle leggi esistenti mediante modifiche apportate da legislazioni successive;

• abrogazione delle disposizioni ritenute non coerenti con l'attuale sistema di riscossione.

La composizione del Testo unico è suddivisa, inoltre, nei seguenti titoli principali:

1. disposizioni in materia di riscossione spontanea, che regolano i versamenti diretti e la compensazione;

2. riscossione delle imposte sul reddito, con la disciplina delle ritenute e degli acconti d'imposta;

3. rimborsi, che trattano le eccedenze di versamento relative alle imposte sui redditi e all'iva;

4. riscossione mediante ruoli, comprendente le norme relative al ruolo e alla cartella di pagamento;

5. riscossione coattiva, dedicata alle attività di recupero forzoso del credito;

6. funzionamento del Servizio Nazionale della Riscossione, che stabilisce obblighi e adempimenti per l'Agente della riscossione;

7. estensione delle disposizioni sulla riscossione mediante ruolo, applicabile a diverse tipologie di entrate statali non tributarie;

8. mutua assistenza per il recupero dei crediti, disciplinando la riscossione internazionale;

9. disposizioni transitorie e finali, che includono norme di abrogazione e coordinamento con legislazioni precedenti.

Lo schema di decreto legislativo contiene anche tre allegati che trattano:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• Allegato A – Forme societarie e imposte sui redditi nei Paesi UE: per l'applicazione dell'esenzione dalle imposte sugli interessi.

• Allegato B – Canoni pagati a società non residenti o con stabile organizzazione in altro Stato membro.

• Allegato C – Elenco delle disposizioni di interpretazione autentica: integrate nel Testo unico.

In particolare, le novità contenute nel d.lgs. n. 110 del 2024 sono numerose; segnatamente esse prevedono nuova procedura di discarico, l'ampliamento delle ipotesi di impugnabilità del ruolo, sino ad arrivare all'individuazione di nuovi piani di dilazione per i contribuenti.

Inoltre, dall'esame delle disposizioni emerge chiaramente l'intenzione di definire con precisione l'ambito di operatività dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, al fine di agevolarla nella gestione dei carichi con maggiori probabilità di recupero.

5. – *I principi e i criteri direttivi della delega fiscale.* – Preso atto che il sistema nazionale della riscossione ha registrato, negli ultimi anni, diverse difficoltà riguardo la gestione delle attività di recupero coattivo in relazione ai crediti degli enti pubblici – e tale circostanza non poteva certamente "sfuggire" al legislatore – tali attività sono state attribuite all'Agenzia delle entrate-Riscossione la quale, conseguentemente, è stata chiamata a svolgere, per conto della gran parte degli enti pubblici, le attività di recupero di numerosissime e indistinte posizioni creditorie, molte delle quali presentavano sin dall'origine remote possibilità di esigibilità.

In proposito, è opportuno evidenziare che in occasione dell'audizione parlamentare del Direttore dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, nella quale venne dichiarato che "... il valore del carico contabile residuo dei crediti affidati dai diversi enti creditori all'Agente della riscossione, dal 1° gennaio 2000, ammonta a circa 1.206,6 miliardi di euro. L'importo dei crediti residui, per circa il 40 per cento, appare di difficile recuperabilità per le condizioni soggettive del contribuente (151,7 miliardi di euro sono dovuti da soggetti interessati da procedure concorsuali, 195 miliardi di euro da persone decedute e imprese cessate, 136,5 miliardi da soggetti che, in base ai dati presenti nell'Anagrafe tributaria, risultano nullatenenti)".

Il decreto Riscossione mira a risolvere le criticità riscontrate negli ultimi anni nella riscossione forzata dei crediti degli enti pubblici, dando attuazione alla l. n. 111 del 2023, recante la "Delega al Governo per la riforma fiscale" e, in particolare, all'art. 18 della citata legge, avente ad oggetto i "principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I principi e i criteri direttivi fissati dalla legge delega, senza pretesa di esaustività, hanno proposto al Governo di efficientare i sistemi della riscossione, nazionale e locali, tramite la fissazione di obiettivi di risultato e la semplificazione delle procedure di recupero, favorendo l'uso delle più evolute tecnologie nonché l'interoperabilità dei sistemi.

Nel dettaglio, è stato chiesto in sede di delega al Governo di osservare i seguenti criteri direttivi:

• prevedere una pianificazione annuale delle procedure di recupero, da concordare con il Ministero dell'economia e delle finanze;

• revisionare la disciplina sul discarico di cui agli artt. 19 e 20, d.lgs. n. 112 del 1999;

• salvaguardare il diritto di credito degli enti pubblici, mediante il tempestivo tentativo di notificazione della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, nonché, dei conseguenti atti interruttivi della prescrizione;

• riformare la disciplina della responsabilità dell'Agente della riscossione, attribuendo al MEF il potere di verificare la conformità dell'attività di recupero dei crediti affidati all'Agente della riscossione alla pianificazione concordata;

• modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione;

• potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'Agente della riscossione, anche attraverso il progressivo superamento dello strumento del ruolo;

• definire una disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti che assicuri un corretto equilibrio tra la tutela del credito erariale e il diritto di difesa.

In conformità ai principi e ai criteri sopra esposti, è stato emanato il decreto legislativo in commento che, come si avrà modo di vedere immediatamente, ha cercato di dare attuazione alla legge delega, muovendosi su una direttrice con cui si prova a ridurre l'intervento dell'Agente della riscossione.

In particolare, il Governo si è concentrato su misure che, da un lato, favoriscono l'adempimento spontaneo da parte del contribuente e, da un altro lato, velocizzano e limitano l'area di competenza dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ai carichi con maggiori possibilità di esazione, responsabilizzando gli enti pubblici nella gestione dei crediti più complessi.

6. – *Gli adempimenti dell'Agente della riscossione.* – L'art. 2 del decreto, come prefissato dall'art. 18, 1° comma, lett. *a*), n. 4), della legge

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delega n. 111 del 2023, definisce gli adempimenti a carico dell'Agenzia delle entrate-Riscossione a partire dal 1° gennaio 2025.

In particolare, si impone all'Agente della riscossione di salvaguardare i crediti degli enti pubblici, tramite la tempestiva notifica della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, nonché di conseguenti atti interruttivi della prescrizione.

A livello programmatico, poi, si prescrive all'Agenzia delle entrate-Riscossione di gestire le attività di recupero coattivo, conformemente a quanto pianificato annualmente, in sede convenzionale con il MEF e l'Agenzia delle entrate.

Da ultimo, per esigenze di coordinamento con gli enti pubblici, si prevede che l'Agenzia delle entrate-Riscossione debba trasmettere in via telematica a questi ultimi, entro la fine di ogni mese con modalità da stabilire con apposito decreto del MEF, i flussi informativi concernenti lo stato delle procedure relative alle singole quote, nonché le riscossioni effettuate nel mese precedente.

Tale misura costituisce una delle principali novità in materia di riscossione poiché, secondo i criteri fissati dalla legge delega, rappresenterà lo strumento con cui efficientare l'attività dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.

In particolare, tramite la nuova procedura, viene attribuita agli enti pubblici, diversi dall'Agenzia delle entrate, maggiori responsabilità nella riscossione dei propri crediti, lasciando così all'Agenzia delle entrate-Riscossione margini di manovra più ampi nella gestione dei carichi facilmente esigibili.

Il nuovo meccanismo di discarico prevede in via ordinaria che l'Agenzia delle entrate-Riscossione restituisca all'ente creditore:

- in via automatica i crediti affidati dal 1° gennaio 2025 e non riscossi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento;
- in via anticipata i crediti affidati dal 1° gennaio 2025, laddove rilevi la chiusura del fallimento o della liquidazione giudiziale del debitore, l'assenza di beni suscettibili di poter essere aggrediti, mediante accesso, effettuato prima del discarico, in anagrafe tributaria, oppure la mancanza di nuovi beni rispetto a quelli con riferimento ai quali, nel biennio precedente, le attività di recupero sono state esaurite con esito parzialmente o totalmente infruttuoso.

In via eccezionale, sono temporaneamente esclusi dal discarico i crediti affidati dal 1° gennaio 2025, per cui:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento risulta sospesa la riscossione o pendono ancora procedure esecutive/concorsuali;

• tra la data di affidamento e il 31 dicembre del quinto anno ad esso successivo, sono conclusi accordi ai sensi del Codice della crisi di impresa, sono in essere al predetto 31 dicembre dilazioni di pagamento di ogni natura presso l'Agenzia delle entrate-Riscossione, si sono verificati l'inadempimento, la revoca o la decadenza dal beneficio dalla dilazione, è stata disposta la sospensione della riscossione per almeno 18 mesi anche non continuativi.

Per quanto riguarda le quote non riscosse relative alle risorse proprie dell'UE nonché ai recuperi degli aiuti di Stato, il discarico automatico non troverà applicazione, in luogo di quello in via anticipata, salvo diritto dell'ente creditorie di far verificare la conformità dell'attività di recupero.

Una volta discaricato il credito e fino al suo termine prescrizionale, l'ente creditore potrà:

• gestire direttamente il carico;

• affidare il recupero coattivo ai soggetti iscritti all'albo speciale del MEF di cui al d.lgs. n. 446 del 1997 oppure ad altro soggetto appositamente selezionato tramite una procedura di evidenza pubblica;

• riaffidare il carico all'Agenzia delle entrate-Riscossione per 2 anni, aderendo a delle speciali condizioni di servizio.

Quest'ultimo caso è subordinato alla presenza di nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali del debitore che giustifichino il rinnovo delle azioni di recupero, oppure in caso di affidamento di nuovi carichi relativi allo stesso debitore.

La verifica sui nuovi e significativi elementi avverrà in presenza di segnalazioni da tentativo di compensazione volontaria o nel caso di blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni (artt. 28-*ter* e 48-*bis* del d.p.r. n. 602 del 1973).

Invece, nel caso in cui la riscossione sarà gestita direttamente dall'Ente o da soggetto privato a tal fine incaricato, le procedure di recupero coattivo avverranno sulla base degli istituti del r.d. n. 639 del 1910 e del titolo II del d.p.r. n. 602 del 1973.

Da ultimo, si segnala che la riforma aveva previsto la possibilità di cedere a titolo oneroso il credito a soggetti privati, individuati con procedura di gara a evidenza pubblica, con trasferimento del rischio e con le modalità di cui alla l. n. 130 del 1999 (normativa sulla cartolarizzazione dei crediti). Tale possibilità, tuttavia, è stata espunta dal testo del decreto poiché, sotto il profilo finanziario, la Ragioneria Generale dello Stato ha

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ritenuto che non vi fossero le coperture necessarie. Tanto è vero che il decreto, nella sua versione finale, era già stato approvato dal Consiglio dei ministri il 3 luglio 2024 ma è dovuto "tornare indietro" per recepire le indicazioni ostative della Ragioneria Generale dello Stato.

7. – *Attenuazione della responsabilità dell'Agente della riscossione.* – L'art. 6 del decreto interviene sulla responsabilità dell'Agente della riscossione nei confronti degli enti creditori, qualora dalla mancata o incorretta attività di recupero sia derivata la prescrizione del credito.

In particolare, la riforma, dopo aver definito i compiti dell'Agenzia delle entrate-Riscossione (meglio descritti nei precedenti paragrafi), ha introdotto una nuova disciplina delle attività di verifica e di controllo dell'azione di recupero dei crediti svolta dell'Agente della riscossione nonché della responsabilità dell'Agente medesimo.

Viene previsto che il MEF, anche avvalendosi della Agenzia delle entrate, verifichi la conformità dell'azione di recupero dei crediti affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione a quanto previsto nella pianificazione annuale.

Al contempo, però, la riforma ha attribuito agli enti pubblici il diritto di effettuare il controllo sulla conformità dell'azione di recupero per le partite affidate dal 1° gennaio 2025, con particolare riferimento alla notificazione della cartella di pagamento, entro il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, nonché ai successivi tentativi di notificazione degli atti interruttivi della prescrizione del credito.

Invece, per le partite affidate fino al 31 dicembre 2024, non è prescritta la verifica da parte dell'Ente pubblico sulla tempestività della notifica della cartella ma si applicano le disposizioni di cui all'art. 1, 529° comma, della l. n. 228 del 2012, il quale limita la responsabilità dell'Agente della riscossione alle sole ipotesi di condotta dolosa.

Le quote di crediti, oggetto di discarico, saranno sottoposte a verifica di conformità nella misura tra il 2 e il 6 per cento per i crediti tributari erariali, mentre nella misura massima del 5 per cento per i restanti crediti.

L'attività di controllo inizierà con la notificazione da parte dell'ente pubblico all'Agenzia delle entrate-Riscossione della comunicazione di avvio del procedimento e, con l'occasione, potrà richiedere a quest'ultima la trasmissione, entro 120 giorni, della documentazione relativa alle quote da sottoporre al controllo.

In caso di mancato rispetto dell'obbligo di trasmissione, l'ente assegna all'Agente della riscossione un termine non inferiore a 12 mesi per la trasmissione dei flussi informativi omessi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Qualora sia derivata la decadenza o la prescrizione del diritto di credito per fatto imputabile all'Agente della riscossione, l'ente potrà notificare apposito atto di contestazione all'Agenzia delle entrate-Riscossione, a pena di decadenza, entro 180 giorni decorrenti dalla comunicazione di avvio del procedimento ovvero, qualora sia richiesta la documentazione, dalla trasmissione della stessa o dall'inutile decorso del termine di 120 giorni dalla richiesta.

Nell'atto di contestazione l'ente creditore dovrà esporre, a pena di nullità e in modo analitico, le motivazioni per cui imputa all'Agenzia delle entrate-Riscossione la decadenza o la prescrizione del diritto di credito.

Quest'ultima potrà produrre osservazioni entro 90 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione e l'ente creditore, a pena di decadenza, entro 60 giorni, notificherà all'Agente della riscossione un provvedimento a carattere definitivo di accoglimento, ovvero di rigetto delle predette osservazioni.

In caso di rigetto delle osservazioni, l'Agente della riscossione potrà:

• definire la controversia mediante pagamento di una somma pari a un ottavo dell'importo del carico affidato, con aggiunta degli interessi legali decorrenti dal termine ultimo per la notificazione della cartella o degli altri atti di recupero coattivo;

• presentare ricorso alla Corte dei conti.

In mancanza di definizione agevolata o di ricorso, la somma dovuta dall'Agente della riscossione è pari a 1/3 dell'importo del carico affidato, con aggiunta dei predetti interessi legali.

Da ultimo, viene ridefinita la responsabilità dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, stabilendo che le omissioni, le irregolarità e i vizi verificatisi nello svolgimento dell'attività di riscossione non comportano l'avvio di giudizi di responsabilità contabile.

Ciò sarà possibile, laddove l'attività dell'Agente della riscossione abbia causato la prescrizione o la decadenza del diritto di credito, per l'effetto di una condotta dolosa o caratterizzata da colpa grave, ravvisabile nella tardiva notificazione della cartella di pagamento e/o nell'intempestivo invio dell'atto interruttivo della prescrizione.

8. – *Ampliamenti relativi alle impugnazioni dirette dei ruoli*

Nel decreto legislativo, rispetto la sua struttura iniziale, è stato revisionato l'ambito di operatività dell'art. 12, comma 4-*bis*, del d.p.r. n. 602 del 1973, avente ad oggetto la disciplina dell'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata.

L'intervento è stato reso necessario per conformare la disciplina *de qua* alle indicazioni fornite dalla Consulta (Corte cost., n. 190 del 2023), la quale aveva invitato il legislatore, per ragioni di compatibilità costituzio-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nale, ad estendere le ipotesi che consentono al contribuente di impugnare direttamente il ruolo, senza dover attendere il successivo atto della riscossione forzata.

Il novellato art. 12, comma 4-*bis*, del d.p.r. n. 602 del 1973 contempla alle nuove lettere *d*), *e*) ed *f*) le condizioni che permettono l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella di pagamento che si assume essere incorrettamente notificata.

In particolare, l'impugnazione diretta del ruolo è consentita al fine di escludere che, dall'iscrizione, possa derivare un pregiudizio nell'ambito:

• delle procedure previste dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (lett. *d*);

• delle operazioni di finanziamento da parte di soggetti autorizzati (lett. *e*);

• della cessione dell'azienda, tenuto conto di quanto previsto dall'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, il quale disciplina la responsabilità solidale del cessionario per il pagamento dei debiti tributari del cedente (lett. *f*).

9. – *I nuovi piani di dilazione presso l'Agenzia delle entrate-Riscossione.* – In conformità all'art. 18, 1° comma, lett. *d*), n. 2), della legge delega n. 111 del 2023, è stata rivisitata la disciplina sulla rateazione dei crediti affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Le novità principali consistono nel graduale aumento del numero delle rate ottenibili (da 72 a 120), in alcune modifiche alla determinazione dello stato di insolvenza e l'esclusione dalla dilazione alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, salvo che nelle parti compatibili con il Codice doganale europeo.

È bene evidenziare che le precedenti disposizioni sulla dilazione (art. 19, d.p.r. n. 602 del 1973) continuano ad applicarsi a tutte le istanze di dilazione presentate sino al 31 dicembre 2024.

Conseguentemente, dunque, la domanda dovrà essere presentata a partire dal 2025 per accedere alle nuove norme più favorevoli.

In base alle disposizioni applicabili per le istanze presentate sino al 31 dicembre 2024, si prevede, a discrezione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, la concessione di un piano "ordinario", di massimo di 72 rate, o di un piano "straordinario" di 120 rate.

In caso di debito inferiore a 120.000 euro, per l'ottenimento della dilazione ordinaria fino a 72 rate è sufficiente che il contribuente dichiari di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

In caso di debito superiore a 120.000 euro, per l'ottenimento della dilazione ordinaria fino 72 rate il contribuente deve documentare di trovarsi

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nella suddetta situazione di difficoltà (le persone fisiche non imprenditori e gli imprenditori individuali che adottano regimi semplificati mediante la dichiarazione ISEE, le società tramite il calcolo dell'indice di liquidità).

Indipendentemente dall'ammontare del debito, è possibile ottenere un piano straordinario di 120 rate al massimo, che è accordato se si dimostra di essere solvibili ma di trovarsi in grave situazione di difficoltà economica, estranea alla propria volontà, e legata alla congiuntura economica, tale da non potersi sostenere un piano di rateazione ordinario.

In base alle disposizioni applicabili per le istanze presentate dopo il 31 dicembre 2024, sarà possibile ottenere, tramite una richiesta "semplice" di dilazione di debiti inferiori a 120.000 euro (senza documentare lo stato di obiettiva e temporanea difficoltà), un massimo di:

- 84 rate mensili per le richieste presentate nel 2025 e 2026;
- 96 per le richieste presentate nel 2027 e nel 2028;
- 108 per le richieste presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.

È poi previsto, nel caso in cui il piano di dilazione sia inferiore a 120.000 euro, ed è documentata la temporanea e obiettiva situazione di difficoltà di natura economico-finanziaria, la concessione di un numero maggiore di rate:

- da 85 ad un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2025 e 2026;
- da 97 ad un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028;
- da 109 ad un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate a decorrere dal 1° gennaio 2029.

Inoltre, se il contribuente documenta la temporanea e obiettiva situazione di difficoltà di natura economico-finanziaria, per i piani di dilazione superiori a 120.000 euro, l'Agente della riscossione concede fino a 120 rate, a prescindere da quando è presentata la domanda.

La richiesta di dilazione, comprovando la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico finanziaria, conduce all'ottenimento di un maggiore numero di rate rispetto alla richiesta di dilazione pura e semplice.

Il novellato art. 19 prevede che, per valutare l'insolvenza, si farà riferimento:

- per le persone fisiche e i titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, all'Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE) del nucleo familiare del debitore e all'entità del debito da rateizzare e di quello residuo eventualmente già in rateazione;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• per i soggetti diversi da quelli appena indicati, all'indice di liquidità e al rapporto tra debito da rateizzare e quello residuo eventualmente già in rateazione e il valore della produzione.

Tuttavia, per le modalità di applicazione e documentazione di questi parametri, si dovrà attendere un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

10. – *Estensione della disciplina sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento.* – Coerentemente all'art. 18, 1° comma, lett. *e*), n. 1, della legge delega n. 111 del 2023, la riforma estende la disciplina dell'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010, "concentrazione della riscossione nell'accertamento", ad atti e tributi riscossi attraverso la procedura di iscrizione a ruolo.

L'ambito applicativo di quest'ultima, come è noto, è stato sino ad oggi circoscritto agli avvisi in materia di imposte sui redditi, irap e irap nonché, a partire dalla l. n. 160 del 2019, agli atti relativi a tutte le entrate comunali, anche di natura patrimoniale.

L'estensione, in particolare, riguarderà:

• atti di recupero di crediti non spettanti o inesistenti utilizzati per compensazione;

• avvisi e atti inerenti al recupero di tributi non versati e cessioni di crediti di imposta;

• atti di irrogazione di sanzioni per violazioni di norme tributarie;

• avvisi di rettifica e liquidazione aventi ad oggetto il valore di immobili/aziende nonché le imposte di successione e di donazione;

• avvisi di rettifica e liquidazione riferibili a disposizioni tributarie in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi;

• avvisi di liquidazione dell'imposta e di irrogazione di sanzioni per versamento omesso, insufficiente, tardivo o per tardiva presentazione delle dichiarazioni nonché per casi di decadenza dalle agevolazioni di taluni tributi (imposte di registro, ipotecarie e catastali, di successione e donazione, imposta sostitutiva sui finanziamenti, imposta di bollo);

• atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento di tributi nonché irrogazione di sanzioni inerenti a tasse automobilistiche erariali (tra le quali, rientra il c.d. "super-bollo").

Tale intervento conferma il *trend* del legislatore di superare, quale procedura ordinaria di esazione, la riscossione a mezzo ruolo.

La concentrazione della riscossione, come noto, permette di semplificare gli *iter* procedimentali, riducendo i tempi intercorrenti tra la notifica degli avvisi di accertamento e quelli di notifica della cartella di pagamento,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dato che riunisce in un unico atto le funzioni di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto ("avviso di accertamento esecutivo").

La maggiore differenza, rispetto alla riscossione a mezzo ruolo, sta anche nelle tempistiche con cui può essere avviato il recupero coattivo degli importi.

Ed infatti, le somme intimate nell'atto impoesattivo vengono affidate in carico all'Agenzia delle entrate-Riscossione, ai fini dell'esecuzione forzata, entro un termine mobile che varia tra i 270 ed i 360 giorni, così composti:

• un termine per impugnare l'atto, pari a 60 o a 150 giorni, in caso di attivazione del procedimento di accertamento con adesione, più l'eventuale sospensione feriale;

• un ulteriore termine per effettuare il pagamento, decorrente dal termine ultimo per la proposizione dell'impugnazione, pari a 30 giorni;

• un ultimo ed ulteriore termine per la sospensione "*ope legis*" dell'esecuzione forzata, pari a 180 giorni, salvo che si venga a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di un pregiudizio alla riscossione.

Nella riscossione a mezzo ruolo, invece, l'avvio della procedura di recupero coattivo delle somme può avvenire decorsi sessanta dalla notificazione della cartella di pagamento di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, la quale presuppone la preventiva notifica dell'atto impositivo nonché la trasmissione e la formazione del ruolo, senza considerare i possibili limiti derivanti dalla c.d. "riscossione frazionata".

Sotto il profilo contenutistico, vale la pena ricordare che l'"avviso di accertamento esecutivo" si contraddistingue per la formula con cui si reca l'intimazione ad adempiere, entro il termine utile per la proposizione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi in esso indicati ovvero, in caso di tempestiva impugnazione dell'atto, di un terzo delle imposte sugli imponibili accertati e dei relativi interessi ai sensi delle disposizioni sulla "riscossione frazionata".

11. – *La riscossione nei confronti dei coobbligati.* – Seguendo i criteri fissati dall'art. 18, 1° comma, lett. *l*), n. 2), della legge delega n. 111 del 2023, il legislatore ha apportato delle importanti modifiche in materia di riscossione nei confronti dei coobbligati solidali che tendono a tutelare il diritto di difesa di questi ultimi, bilanciando allo stesso tempo le garanzie del credito da parte dell'Erario.

Si tratta di due modifiche:

• la prima riguarda qualsiasi tipo di coobbligazione solidale, sia paritetica, cioè quando il creditore può rivalersi indipendentemente su qualsiasi coobbligato, tanto sussidiaria, cioè quando il creditore deve prima

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rivalersi prima sul coobbligato principale e solo successivamente nei confronti degli altri coobbligati sussidiari;

• la seconda solamente i casi di coobbligazione sussidiaria.

In particolare, come accennato, una prima modifica riguarda qualsiasi tipo di coobbligazione solidale, sia essa paritetica (ad esempio la responsabilità delle parti contraenti al pagamento in solido dell'imposta di registro) o dipendente (ad esempi il cessionario d'azienda *ex* art. 14, d.lgs. n. 472 del 1997).

Per garantire il diritto di difesa del coobbligato (paritetico o dipendente), è stato introdotto espressamente l'obbligo, prima di avviare la riscossione coattiva nei suoi confronti, di notificargli preventivamente la cartella di pagamento.

Pertanto, per poter procedere all'esecuzione forzata a carico del debitore coobbligato, non sarà più sufficiente la notifica del solo avviso di intimazione sulla base della cartella di pagamento notificata al debitore iscritto a ruolo.

In tal caso, rispetto al passato, il diritto di difesa è maggiormente garantito quantomeno sotto due profili: il primo, perché il diaframma temporale prima dell'avvio della riscossione coattiva è decisamente più ampio (60 giorni dalla notifica della cartella contro 5 giorni dall'intimazione); il secondo poiché la cartella di pagamento contiene una motivazione più estesa e completa, soprattutto quando questa costituisce il primo atto amministrativo con cui si porta il contribuente a conoscenza della pretesa nei suoi confronti.

L'ulteriore novità riguarda esclusivamente casi di responsabilità sussidiaria.

Si prevede che, quando il debitore principale ottiene la rateazione del pagamento di somme iscritte a ruolo, la prescrizione del diritto di credito è sospesa anche nei confronti dei coobbligati sussidiari a decorrere dal versamento della prima rata e per l'intera durata del piano di rateazione ottenuto dal debitore principale.

In tal caso l'Agente della riscossione informa i coobbligati sussidiari dell'intervenuta rateazione, del numero di rate richieste e della durata del piano.

La norma appare bilanciare gli interessi erariali garantendo alcune tutele ai coobbligati solidali che, in quanto tali, non sono tenuti al pagamento se non dopo l'inadempimento del debitore principale:

• da un lato, il fatto che l'Agente della riscossione avverte i debitori sussidiari dell'intervenuta rateazione da parte del debitore principale, ri-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

duce i casi in cui, anche per inconsapevolezza, i primi adempiono al posto del secondo (o insieme ad esso);

• dall'altro, intende tutelare il credito erariale nella parte in cui sospende la prescrizione del diritto di credito nei confronti dei coobbligati sussidiari.

12. – *Razionalizzazione della compensazione volontaria.* – La riforma della riscossione ridisegna l'istituto della "compensazione volontaria dei crediti d'imposta con gli importi iscritti a ruolo", prevedendo delle selettive, ma comunque incisive, modifiche al testo degli artt. 28-*ter* del d.p.r. n. 602 del 1973 e 20-*bis* del d.lgs. n. 46 del 1996.

Si tratta, come noto, di istituto che, mutando dalla disciplina civilistica e tributaria, interviene nella fase "patologica" dell'attuazione del tributo, quale meccanismo che mira ad efficientare l'attività amministrativa di recupero dei carichi iscritti a ruolo, annullando, da un lato, reciproche partite di debito tra Erario e contribuente e, da un altro, evitare l'avvio di un'esecuzione forzata potenzialmente infruttuosa.

In altre parole, si tratta di uno strumento assegnato all'Agenzia delle entrate-Riscossione per agevolare l'acquisizione di pretese tributarie con tempistiche più celeri ed efficaci dell'esecuzione forzata.

L'istituto in esame, oggi, prevede che l'Agenzia delle entrate, prima di erogare un rimborso di importo superiore a 500 euro, deve verificare se il beneficiario dello stesso è inadempiente all'obbligo di pagamento scaturente da una o più cartelle di pagamento.

Rispetto alla disciplina previgente, vi sono due importanti differenze:

• da un lato, la proposta di compensazione è legata alla presenza di effettivo inadempimento, ossia quello derivante dal mancato rispetto all'obbligo di pagamento scaturente da una o più cartelle di pagamento, verificabile decorsi i 60 giorni dalla notifica di quest'ultime; in precedenza, la compensazione volontaria presupponeva solo l'esistenza di iscrizioni a ruolo;

• da un altro lato, invece, la compensazione volontaria opera solo in presenza di rimborsi di crediti fiscali superiori a 500 euro, anche relativi ad imposte indirette; nella previgente normativa, invece, la compensazione non prevedeva alcuna soglia minima per la sua applicabilità e non precisava che la stessa si possa applicare anche alle imposte indirette.

Ciò posto, laddove risulti un inadempimento, l'Agenzia delle entrate invia una segnalazione alla Agente della riscossione, che ha affidato il carico, mettendogli a disposizione il credito da rimborsare.

Il credito in esame verrà accreditato su una contabilità speciale di nuova istituzione e resteranno nella disponibilità dell'Agenzia delle entra-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

te-Riscossione, fino al 31 dicembre dell'anno successivo per l'eventuale avvio della riscossione forzata.

L'Agente della riscossione, successivamente, notificherà al contribuente una proposta di compensazione tra il credito e il debito affidatole, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni l'accettazione o meno della proposta.

In caso di accettazione, il credito e importi iscritti a ruolo sono compensati, con eventuale restituzione delle somme residue dovute. In tale ipotesi, dal punto di vista finanziario, l'Agenzia delle entrate trasferisce le somme accantonate nella contabilità speciale, riversandole all'Ente creditore, ad eccezione degli importi che le spettano per le spese vive sostenute per la notifica dell'invito alla compensazione nonché a titolo di rimborso forfettario per la copertura degli oneri di gestione della procedura in esame.

In caso di diniego, l'Agente della riscossione comunica la mancata adesione all'Agenzia delle entrate, mantenendo le somme accantonate nella contabilità speciale di nuova istituzione al fine di avviare il recupero coattivo del credito.

Tale previsione sembrerebbe risolvere una criticità della previgente prassi utilizzata dall'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, infatti, in assenza di un preciso riferimento normativo di rango primario ma solo sulla base del provvedimento n. 113218 del 2008, "congelava" il rimborso nella contabilità speciale ai fini della riscossione coattiva.

Tale prassi, quindi, si basa su un provvedimento derivante da una fonte di rango secondario che, senza una specifica normativa di fonte ordinaria, era stata a più riprese ritenuta di dubbia legittimità poiché si traduceva, nei fatti, in una prestazione patrimoniale imposta in violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

Ulteriore novità, in relazione all'istituto in commento, va ravvisata nel fatto che è stato soppresso l'obbligo di corrispondere all'Agenzia delle entrate-Riscossione le spese sostenute per la notifica dell'invito alla compensazione nonché il rimborso forfettario degli oneri di gestione della procedura in esame.

24. – *Decreto legislativo 18 settembre 2024, n. 139. Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA (G.U. 2 ottobre 2024, n. 231).*

1. – *Premessa.* – 1.1. Il d.lgs. n. 139 del 18 settembre 2024, entrato in vigore il 3 ottobre 2024, in attuazione della legge delega 9 agosto 2023,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

111 (art. 20), contiene alcune significative modifiche apportate alle imposte di registro, successioni e donazioni, di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'iva. In particolare, con tale intervento il Governo ha razionalizzato tali tributi attenendosi ai principi e criteri contenuti nella citata legge delega.

1.2. Va subito precisato che le "nuove" norme avranno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2025 e si applicheranno agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire da tale data. Inoltre, tali disposizioni saranno applicabili alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito effettuati a decorrere da tale data.

1.3. Tra le principali modifiche si segnalano:

• la riconduzione, in seno al t.u. n. 131 del 1986, delle modalità di determinazione dell'imposta, delle aliquote e delle franchigie;

• l'applicazione dell'imposta sui trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e per donazione, anche a quelli di beni e diritti che avvengono a titolo gratuito (in luogo della locuzione "*altra liberalità tra vivi*") ricomprendendo, in questa definizione, i trasferimenti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione cui, conseguentemente, si applicherà l'imposta;

• l'applicazione di un'aliquota più elevata, senza tener conto delle franchigie, qualora non sia possibile determinare la categoria di beneficiari; al momento del conferimento dei beni ovvero dell'apertura della successione, sarà quindi individuata la classe di parenti o affini per i quali la tassazione è omogenea, allorché il disponente o il *trustee* versino il tributo al momento del conferimento dei beni o dell'apertura della successione (l'imposta viene quindi determinata con riferimento al valore dei beni al momento del conferimento e al rapporto esistente tra disponente e beneficiario);

• l'esclusione del *donatum* dalla perimetrazione del *relictum*, sia ai fini delle aliquote che ai fini delle franchigie dell'imposta sulle successioni: l'imposta non si applicherà, oltre che agli importi ordinariamente non soggetti a collazione ai sensi dell'art. 742 c.c. e alle donazioni di modico valore (di cui all'art. 783 c.c.), alle liberalità che non costituiscono donazione ai sensi dell'art. 770, 2° comma, c.c., ovvero alle liberalità effettuate in occasione di servizi resi o comunque in conformità agli usi;

• la modifica alle disposizioni sui trasferimenti d'azienda familiare;

• lo svincolo delle attività cadute in successione quando a richiederlo sia l'unico erede di età anagrafica non superiore a 26 anni;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• una generale semplificazione delle dichiarazioni, anche con riferimento ai documenti allegati e all'invio telematico;

• l'introduzione del principio di autoliquidazione dell'imposta con successivo controllo da parte dell'amministrazione finanziaria;

• l'eliminazione della misura fissa degli interessi che, in precedenza, il t.u. n. 131 del 1986, fissava nella misura del 4,50 per cento per ogni semestre compiuto qualora l'ufficio dell'Agenzia delle entrate avesse ritenuto che la dichiarazione della successione o la dichiarazione sostitutiva o integrativa fosse incompleta o infedele;

• l'esclusione delle donazioni di modico valore, le donazioni (o altre liberalità) collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto nonché ulteriori ipotesi di trasferimenti indicate in dettaglio all'art. 3.

Di seguito si illustrano le principali modifiche apportate dal legislatore delegato.

2. – *Imposta sulle successioni e donazioni.* – 2.1. Con il decreto delegato in commento il Governo ha esteso la sfera di applicazione dell'imposta riferita ai trasferimenti patrimoniali derivanti dalle operazioni relative ai *trust* e ai vincoli di destinazione. In particolare, con le modifiche apportate il decreto chiarisce che l'imposta, oltre ad applicarsi ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e per donazione, si applica anche ai trasferimenti di beni e diritti che avvengono a titolo gratuito (in luogo della locuzione "altra liberalità tra vivi") e si precisa che sono compresi in questa definizione i trasferimenti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione cui, quindi, si applica l'imposta.

2.2. Il provvedimento in commento prevede alcune esenzioni fiscali per i trasferimenti a favore di coniugi e discendenti diretti, purché rispettino i requisiti previsti, come, ad esempio, la prosecuzione dell'attività d'impresa per almeno 5 anni.

2.3. L'art. 1, 1° comma, lett. *d*), modifica, a sua volta, l'art. 3, comma 4-*ter*, del t.u. n. 346 del 1990 il quale individua i trasferimenti non soggetti a imposta di successione e donazioni e stabilisce che resta ferma l'esenzione da imposta per i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.4. In caso di quote sociali e azioni di società di capitali, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni con le quali è acquisito o integrato il controllo secondo la disciplina civilistica.

2.5. Con riguardo alle aziende o rami di esse, si precisa che rimane fermo il beneficio a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

3. – *Imposta di registro: modalità di registrazione.* – 3.1. Con riguardo all'imposta di registro il decreto ha introdotto l'obbligo di utilizzare un modello approvato dal direttore dell'Agenzia delle entrate per richiedere la registrazione degli atti scritti. Per la registrazione degli atti pubblici e delle scritture private autenticate è previsto, inoltre, l'invio di una copia certificata conforme, tranne in casi specifici in cui è sufficiente presentare l'originale.

3.2. Il decreto in commento ha inoltre operato una semplificazione procedurale. È stata infatti prevista la possibilità di eseguire la registrazione mediante modalità telematiche, seguendo quanto stabilito dai provvedimenti dell'Agenzia delle entrate, al fine di snellire le procedure e ridurre il carico burocratico.

4. – *Autoliquidazione dell'imposta.* – Il decreto ha previsto che l'imposta dovuta per la registrazione deve essere autoliquidata dai soggetti obbligati, seguendo le "nuove" indicazioni previste per la base imponibile e le tariffe.

5. – *Aggiornamenti alla Tariffa.* – Il provvedimento in esame ha altresì modificato la Tariffa Parte I del t.u. di registro prevedendo che gli atti, diversi da quelli già contemplati, che abbiano un contenuto patrimoniale, come i contratti che trasferiscono diritti edificatori, sono soggetti a un'aliquota d'imposta pari al 3 per cento.

6. – *Imposte ipotecarie e catastali.* – Il decreto ha inoltre aggiornato le tariffe per i servizi ipotecari e catastali, con particolare riguardo alle operazioni di voltura e certificazioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7. – *Modifiche apportate alle disposizioni concernenti l'imposta di registro.* – Il decreto delegato ha introdotto, mediante il suo art. 2, alcune modifiche alla disciplina dell'imposta di registro, di cui al t.u. n. 131 del 1986 dirette a:

• aggiornare i riferimenti normativi al diritto interno e a quello unionale;

• semplificare la registrazione degli atti, anche attraverso l'utilizzo di modalità telematiche;

• facilitare il versamento dell'imposta, anche attraverso l'autoliquidazione della medesima da parte dei contribuenti;

• prevedere, in merito alle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, un'apposita pattuizione recante la ripartizione del corrispettivo indicata nell'atto o nei suoi allegati;

• prevedere che anche per le rendite vitalizie soggette all'imposta di registro (oltre che a quelle soggette all'imposta sulle successioni e donazioni), laddove il tasso di interesse legale risulti uguale o inferiore allo 0,1 per cento, si assumono i coefficienti previsti dal decreto MEF n. 302 del 30 dicembre 2015.

8. – *Accorpamento delle imposte per servizi ipotecari e catastali.* – 8.1. L'art. 5 modifica le vigenti disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale, accorpando le due categorie di imposte.

Per le operazioni eseguite nell'interesse dello Stato o delle altre pubbliche amministrazioni, le ordinarie imposte inerenti ai servizi ipotecari e catastali non saranno dovute; le tariffe più alte riguarderanno le volture.

9. – *Aliquote e franchigie.* – 9.1. La riforma del testo unico dispone che, ai fini della base imponibile, il "*donatum*" (ossia il complesso dei beni attribuito in vita attraverso donazione) deve essere escluso dalla perimetrazione del "*relictum*" (ossia dall'asse ereditario trasmissibile agli eredi), sia ai fini delle aliquote che ai fini delle franchigie.

9.2. Il decreto inserisce agli artt. 7 e 56 del testo unico su successioni e donazioni le aliquote e le relative franchigie, senza novità di rilievo.

9.3. Si segnalano inoltre:

• l'abolizione del "*coacervo successorio*" che comporta la riunione fittizia del valore attualizzato delle donazioni effettuate in vita dal *de cuius* agli eredi e legatari (c.d. *donatum*) con il valore dell'asse ereditario (c.d. *relictum*);

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

• lo svincolo delle attività cadute in successione quando nell'asse ereditario vi sono beni immobili all'unico erede, purché di età anagrafica non superiore ai 26 anni, da parte di banche e altri intermediari finanziari, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione del *de cuius*.

10. – *Liberalità d'uso.* – 10.1. Rispetto alla norma attualmente vigente il decreto in rassegna ha previsto l'esclusione dall'imposta, oltre alle donazioni o liberalità di cui agli artt. 742 e 783 c.c. (cioè le spese non soggette a collazione – spese di mantenimento e di educazione, spese sostenute per malattia, spese ordinarie fatte per abbigliamento o per nozze – e le donazioni di modico valore), anche le donazioni d'uso previste dall'art. 770, 2° comma, c.c., ovvero quelle liberalità che vengono effettuate in occasione di servizi resi o in conformità agli usi. Viene quindi modificata anche la disciplina dell'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di soggetti residenti. La nuova formulazione dell'art. 56-*bis* mantiene fermo il principio in forza del quale tale accertamento può essere effettuato esclusivamente quando l'esistenza delle predette liberalità risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi.

Il decreto n. 130 ha invece eliminato l'ulteriore condizione richiesta per l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e, cioè, che tali liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un incremento patrimoniale superiore all'importo di euro 180.760; previsione, questa, riferita alla franchigia generalizzata di esenzione dal tributo che era stata istituita con l'art. 69 della l. 21 novembre 2000, n. 342 e che, successivamente, è stata soppressa dalla l. n. 286 del 2006.

10.2. La nuova formulazione razionalizza, pertanto, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni, adeguando il relativo procedimento e coordinandolo con l'impianto normativo così come ad oggi vigente a seguito dell'evoluzione normativa succedutasi nel tempo in materia.

10.3. Altra novità introdotta dal decreto n. 139 del 2024 è quella di aver adeguato l'aliquota da applicare per la determinazione dell'imposta dovuta sulle liberalità indirette accertate, aliquota che viene prevista nella misura dell'8 per cento (aumentata rispetto a quella del 7 per cento risultante dall'attuale art. 56-*bis* del d.lgs. n. 346 del 1990). Tale aliquota sarà

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quindi applicata sulla parte eccedente la franchigia ove prevista dalla legge, essendo stato espunto anche in questo caso il riferimento alla tassazione da effettuarsi sulla parte dell'incremento patrimoniale eccedente il predetto importo di euro 180.760; riferimento ormai superato. Con la nuova formulazione dell'art. 56-*bis* si conferma, pertanto che, in mancanza delle condizioni di legge sopra indicate, sarà del tutto preclusa, all'Agenzia delle entrate, la possibilità di assoggettare a imposizione le liberalità diverse dalle donazioni e quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti, salva peraltro la facoltà per l'interessato di registrare volontariamente l'atto portante le liberalità in parola.

Il contribuente potrà dunque decidere di sottoporre volontariamente a tassazione tali atti che, in questo caso, sconteranno l'imposta secondo le aliquote ordinarie indicate nell'art. 56 del d.lgs. n. 346 del 1990 (quindi, 4 per cento se a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000,00 di euro; 6 per cento se a favore dei fratelli e delle sorelle sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 100.000,00 euro; 6 per cento a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado; 8 per cento a favore di altri soggetti; aumento della franchigia a euro 1.500.000 se il beneficiario delle predette liberalità è una persona con disabilità riconosciuta grave ai sensi dell'art. 3, 3° comma, della l. 5 febbraio 1992, n. 104).

11. – *Autoliquidazione.* – 1.1. Per la liquidazione dell'imposta si supera il sistema vigente introducendo, in sede di dichiarazione, il principio di autoliquidazione analogamente a quanto già previsto per ulteriori imposte indirette (ipotecarie, catastali, imposta di bollo e tasse ipotecarie), con previsione del successivo controllo di regolarità ed eventuale notifica al contribuente di un avviso di liquidazione nel termine di decadenza di 2 anni, ove emergesse una maggiore imposta principale.

Le sanzioni saranno ridotte a un terzo se il contribuente verserà le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso.

12. – *Trust.* – 12.1. Con la riforma rientrano nell'ambito oggettivo del tributo il trasferimento dei beni derivanti da *trust.* Le nuove norme definiscono anche la disciplina relativa alla di territorialità dei trasferimenti derivanti da *trust* e da altri vincoli di destinazione.

È previsto che il disponente del *trust* o di altro vincolo di destinazione, o nel caso di *trust* testamentario il *trustee*, possa optare per il versamento dell'imposta sulle successioni e donazioni in modo volontario e anticipato

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

al momento dell'apporto dei beni al *trust*, o dell'apertura della successione. L'opzione consente, in via generalizzata, la corresponsione dell'imposta in occasione di ciascun "conferimento" dei beni e dei diritti al *trust*, ovvero dell'apertura della successione.

12.2. L'imposta sulle successioni e donazioni corrisposta "in ingresso" – che esclude da imposizione ogni attribuzione futura, i.e. "in uscita" – è da considerarsi versata a titolo definitivo e, dunque, non rimborsabile. La base imponibile, le franchigie di imposta e le aliquote saranno determinate in base alla consistenza dei beni in *trust* apportati o trasferiti per successione, e in base al rapporto tra disponente e beneficiari in tale momento. Se non è possibile individuare i beneficiari, si applicherà l'aliquota più elevata (l'8 per cento), senza possibilità di fruire di franchigie.

12.3. Nel caso in cui il disponente o il *trustee* versino il tributo al momento del conferimento dei beni o dell'apertura della successione (e l'imposta sia quindi determinata con riferimento al valore dei beni al momento del conferimento e al rapporto esistente tra disponente e beneficiano), si prevede l'applicazione dell'aliquota più elevata, senza tener conto delle franchigie, ogni qualvolta "*non sia possibile determinare la categoria di beneficiari*".

La locuzione "categoria dei beneficiari" intende chiarire che, al momento del conferimento dei beni ovvero dell'apertura della successione, deve risultare individuata la classe di parenti o affini per i quali la tassazione – aliquota e franchigia – è omogenea.

Infine, è stato stabilito nella misura del 4,5 per cento il saggio degli interessi relativi alle somme dovute dal contribuente in seguito alla rettifica e liquidazione della maggior imposta. Essa si applica alla base imponibile dei beni, quindi sul loro valore, eccedendo la franchigia prevista in relazione al rapporto di parentela tra deceduto e beneficiario.

12.4. Inoltre, è previsto che per i *trust* e gli altri vincoli di destinazione, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari, qualora il disponente sia residente nel territorio dello Stato al momento della segregazione dei beni in *trust*; nel caso di disponente non residente, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nel territorio dello Stato trasferiti al beneficiario.

12.5. È stabilito, infine, che il *trustee* di *trust* testamentario è il soggetto obbligato a presentare la dichiarazione di successione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

13. – *Trasferimenti d'azienda in ambito familiare.* – 13.1. Il "nuovo" testo unico sulle successioni prevede che, nei casi di trasferimento a favore dei discendenti e del coniuge di quote sociali e azioni di società di capitali e di cooperative, il beneficio dell'esclusione dalla tassazione si applica quando, per effetto del trasferimento, è acquisito il controllo di diritto o vi sia un controllo già esistente.

L'agevolazione resta subordinata, in tal caso, al mantenimento del controllo da parte degli aventi causa per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento e spetta pure per i trasferimenti di quote sociali e azioni di società residenti in Paesi UE o SEE o che garantiscono un adeguato scambio di informazioni.

Analoga previsione opera in ipotesi di trasferimento di azienda ovvero di trasferimento di altre quote sociali (società di persone).

14. – *Dichiarazione di successione telematica.* – 14.1. La riforma del testo unico in rassegna prevede la semplificazione delle informazioni e della documentazione da allegare e l'obbligo dell'invio telematico entro 12 mesi dalla data di apertura della successione, con eccezione per i residenti all'estero.

14.2. Con il dichiarato fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti si è prevista la facoltà di non dichiarare, nella dichiarazione;

- gli estremi degli atti di alienazione a titolo oneroso effettuati negli ultimi sei mesi, con l'indicazione dei relativi corrispettivi.
- i modi di impiego delle somme riscosse dal defunto a seguito di alienazioni di beni negli ultimi 6 mesi.

14.3. Sempre nell'intento di semplificare gli adempimenti il decreto dispone che non è più necessario allegare alla dichiarazione gli estratti catastali relativi agli immobili e un certificato dei pubblici registri recante l'indicazione degli elementi di individuazione delle navi e degli aeromobili; è tuttavia richiesto di allegare il prospetto di liquidazione dell'imposta sulle successioni e delle tasse per i servizi ipotecari.

14.4. Sono inoltre introdotte alcune semplificazioni in tema di irregolarità, incompletezza e infedeltà della dichiarazione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

25. – *Legge 7 ottobre 2024, n. 143. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico (G.U. 8 ottobre 2024, n. 236).*

1. – *Premessa.* – Il d.l. n. 113 del 9 agosto 2024, contenente "*Misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico*" ("decreto *Omnibus*"), è stato convertito dalla l. n. 143 del 7 ottobre 2024.

In sede di conversione il Parlamento ha aggiunto alcuni interventi fiscali; trattasi, nello specifico dell'introduzione di un *bonus* di 100 euro (art. 2-*bis*) a favore dei dipendenti che rientrano in determinati parametri; in tal caso, il datore di lavoro, su richiesta del personale dipendente, è tenuto a riconoscere il *bonus* nella busta paga relativa alla 13^ mensilità di dicembre 2024.

2. – *Bonus di 100 euro a favore dei dipendenti* (art. 2-*bis*). – Il beneficio in parola spetta a condizione che il reddito complessivo non risulti superiore a 28mila euro da rapportare alla durata del periodo di lavoro. Per ottenere il predetto ammontare il lavoratore dipendente deve presentare apposita richiesta scritta al proprio sostituto di imposta.

La norma in commento precisa, inoltre, che il *bonus* spetta ai lavoratori dipendenti che posseggono i seguenti requisiti:

a. la presenza di coniuge non legalmente ed effettivamente separato e almeno un figlio fiscalmente entrambi a carico (dei quali il figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato, che possegga un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro (4.000 euro se di età non superiore a 24 anni), oppure presenza di almeno un figlio a carico in mancanza dell'altro genitore o con genitore che non abbia riconosciuto il figlio e con il contribuente che non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente separato, o se vi siano figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente separato;

b. un'imposta lorda relativa ai redditi da lavoro dipendente (con esclusione di pensioni e di assegni a esse equiparati) di ammontare superiore a quello delle rispettive detrazioni spettanti. Nella richiesta – che va redatta per iscritto – il lavoratore deve attestare di aver diritto al *bonus* e deve indicare il codice fiscale del coniuge e dei figli.

La somma erogata in busta paga, che non concorre alla formazione della base imponibile, viene recuperata dai sostituti d'imposta il giorno successivo all'erogazione tramite compensazione tramite il modello F24.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'importo del *bonus* è rideterminato in sede di dichiarazione dei redditi del contribuente, ed è riconosciuto anche qualora non sia stato erogato dal sostituto d'imposta ovvero se le remunerazioni percepite non siano state assoggettate a ritenuta. Qualora in tale sede il *bonus* erogato dal sostituto d'imposta risultasse non spettante o spettante in misura inferiore, il relativo importo andrà restituito in sede di dichiarazione.

3. – *Le novità in tema di concordato preventivo biennale* (artt. 2-*ter* e 2-*quater*). – 3.1. Il d.l. *Omnibus* aggiunge, inoltre, ulteriori modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale. In particolare, sono state dimezzate le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni relative ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto di proposta di concordato preventivo biennale non accolta dal contribuente oppure, in relazione a violazioni riferibili a periodi d'imposta e a tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano. Queste disposizioni si applicano anche nei confronti dei contribuenti che, per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022, non si sono avvalsi del regime di ravvedimento previsto nel successivo art. 2-*quater* oppure che ne decadono. Tale norma introduce un ravvedimento specifico per i soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che hanno aderito, entro il 31 ottobre 2024, al concordato preventivo biennale: questi soggetti possono adottare un regime di ravvedimento che prevede il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché irap, relativamente a una o più annualità dal 2018 al 2022.

3.2. Il testo normativo specifica, in proposito, i criteri per il calcolo della base imponibile, correlati al punteggio ISA relativo a ciascuna annualità e le specifiche aliquote. È previsto un abbattimento del 30 per cento della base imponibile per i periodi d'imposta 2020 e 2021, vale a dire, gli anni più colpiti dalla pandemia di Covid-19. Il decreto detta, tra l'altro, le modalità di versamento: in unica soluzione entro il 31 marzo 2025 o anche in 24 rate mensili; prevede, inoltre, nei commi 8-12 dell'articolo in commento, alcune fattispecie specifiche di decadenza dal beneficio. L'imposta dovuta non può, comunque, essere inferiore a mille euro.

3.3. Eseguito il versamento in unica rata o nel corso del regolare pagamento rateale, per i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, non possono essere effettuate le rettifiche del reddito d'impresa o

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di lavoro autonomo (art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973), nonché quelle ai fini iva (art. 54, 2° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972), salvo l'intervenuta decadenza del concordato preventivo biennale, l'applicazione di una misura cautelare, personale o reale, oppure la notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per specifici reati tributari e finanziari o, infine il mancato perfezionamento del ravvedimento a causa della decadenza dalla rateazione.

Sono inoltre previste delle proroghe per i termini di decadenza dell'accertamento:

• al 31 dicembre 2027, per i soggetti a cui si applicano gli ISA e che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il predetto regime, relativamente all'annualità oggetto di ravvedimento.

• al 31 dicembre 2025, in ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli ISA, che aderiscono al concordato preventivo biennale, per i termini in scadenza al 31 dicembre 2024.

I termini e le modalità di comunicazione di queste opzioni sono stabiliti da un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

4. – *Irrilevanza catastale degli allestimenti mobili in strutture ricettive all'aperto* (art. 7-*quinquies*). – 4.1. A decorrere dal 1° gennaio 2025, gli allestimenti mobili di pernottamento dotati di meccanismi di rotazione in funzione (*roulotte*, case mobili, *caravan*), collocati in strutture ricettive all'aperto, sono esclusi dalla stima diretta della rendita catastale, in quanto non rilevanti ai fini della rappresentazione e del censimento catastale.

Dalla stessa data, i valori necessari alla stima della rendita catastale delle strutture ricettive all'aperto sono aumentati, rispetto ai valori di mercato ordinariamente attribuiti:

• dell'85 per cento, per le aree attrezzate per gli allestimenti mobili suddetti;

• del 55 per cento, per le aree non attrezzate destinate al pernottamento degli ospiti.

Gli intestatari catastali delle strutture ricettive all'aperto, a decorrere dal 1° gennaio 2025, devono presentare:

• atti di aggiornamento geometrico per l'aggiornamento della mappa catastale (entro il 15 giugno 2025);

• atti di aggiornamento del Catasto fabbricati.

In caso di mancata presentazione degli atti di aggiornamento, l'Agenzia delle entrate ne richiederà, ai soggetti obbligati, la presentazione e, nel

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

caso in cui questi non ottemperino entro il termine di novanta giorni dalla data della richiesta, l'Agenzia del territorio provvederà d'ufficio alla redazione dei relativi atti di aggiornamento con applicazione, a carico dei soggetti inadempienti, degli oneri stabiliti dal 339° comma dell'art. 1 della l. 30 dicembre 2004, n. 311.

4.2. Limitatamente all'anno d'imposta 2025, per gli atti di aggiornamento in questione, presentati entro il 15 giugno 2025, le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1° gennaio 2025, in deroga a quanto stabilito dall'art. 1, 745° comma, della l. n. 160 del 2019, che, per le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, prevede la decorrenza degli effetti a partire dalla data di ultimazione dei lavori, o, se antecedente, dalla data di utilizzo.

5. – *Disposizioni in materia di regime dell'iva per prestazioni di chirurgia estetica* (art. 7-*sexies*). – 5.1. Il regime di esenzione dall'iva riconosciuto per alcune tipologie di prestazioni sanitarie di chirurgia estetica è esteso anche alle stesse prestazioni effettuate prima dell'entrata in vigore del suddetto regime fiscale (17 dicembre 2023) senza che ciò dia luogo a rimborsi dell'imposta già versata. Resta fermo che queste prestazioni sanitarie di chirurgia estetica devono essere "rese alla persona volte a diagnosticare o curare malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psico-fisica", e a condizione che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica.

26. – *Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 31 luglio 2024 n. 126. Regolamento recante la disciplina della procedura di ravvedimento guidato nell'ambito dell'adempimento collaborativo (G.U. 10 settembre 2024, n. 212).*

Con il decreto n. 126 del 2024, il Ministero dell'economia e delle finanze ha approvato il regolamento recante la disciplina della procedura di ravvedimento guidato nell'ambito dell'adempimento collaborativo.

I contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo, che ravvisano omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie rilevanti sulla determinazione e sul pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o intendono regolarizzare la propria posizione aderendo alle indicazioni dell'Agenzia delle entrate, possono provvedere spontaneamente a sanare la violazione commessa utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso, avvalendosi della procedura indi-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cata nel decreto, che è consentita per i periodi di applicazione del regime di adempimento collaborativo.

A tal fine occorre presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 9 mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento, una comunicazione qualificata che contenga tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio una esauriente disamina della fattispecie, nonché le imposte, le sanzioni e gli interessi correlati alla violazione rilevata.

L'art. 3 del regolamento disciplina il contraddittorio e all'art. 4 si prevede che la procedura si conclude con il versamento degli importi dovuti in base all'atto di ricalcolo ovvero in base allo schema di ricalcolo e, ricorrendone i presupposti, con la presentazione della dichiarazione integrativa.

Adempimento collaborativo: avvio del ravvedimento

Il decreto precisa che i soggetti su indicati devono presentare al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 9 mesi antecedenti la decadenza dei termini di accertamento, una comunicazione qualificata che contenga tutti gli elementi informativi idonei a consentire all'Ufficio una esauriente disamina della fattispecie, nonché le imposte, le sanzioni e gli interessi correlati alla violazione rilevata.

La comunicazione redatta in carta libera è sottoscritta e presentata all'Ufficio competente, mediante:

- consegna a mano;
- spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata.

La comunicazione deve essere sottoscritta con firma autografa, ovvero, nei casi in cui il documento è trasmesso a mezzo posta elettronica certificata, con firma digitale o con le modalità di cui all'art. 38, 3° comma, del d.p.r. n. 445 del 2000.

Ai fini delle riduzioni sanzionatorie di cui all'art. 13, 1° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, si tiene conto della data di presentazione della comunicazione qualificata.

Ravvedimento nell'adempimento collaborativo: il contraddittorio con l'Agenzia delle entrate

Il d.m. n. 126 del 2024 prevede che l'Ufficio competente, entro 90 giorni dal ricevimento della comunicazione, notifica al contribuente, con le modalità di cui all'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973, uno schema di ricalcolo contenente l'ammontare delle maggiori imposte, sanzioni e inte-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ressi dovuti in base alla comunicazione qualificata, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentire eventuali osservazioni.

Entro 60 giorni dalla scadenza del termine assegnato l'Ufficio, valutate le eventuali osservazioni del contribuente, notifica, con le stesse modalità, un atto di ricalcolo contenente l'indicazione dell'ammontare delle maggiori imposte, sanzioni e interessi correlati alla violazione comunicata e la data, non inferiore a 15 giorni, entro cui effettuare il versamento.

La misura delle sanzioni contenuta nell'atto di ricalcolo è determinata sulla base delle riduzioni previste dal citato art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Ricorrendone le condizioni, la sanzione base, cui applicare le riduzioni previste dal citato art. 13, è costituita dalla sanzione minima prevista in relazione alle singole norme violate ridotta della metà ai sensi dell'art. 6, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 128 del 2015.

È fatta salva la facoltà del contribuente di anticipare la chiusura della procedura mediante pagamento immediato delle maggiori imposte, sanzioni e interessi indicati dall'Ufficio nello schema di ricalcolo.

Ravvedimento nell'adempimento collaborativo: chiusura della procedura

La procedura si conclude con il versamento degli importi dovuti in base all'atto di ricalcolo ovvero nelle ipotesi di cui all'art. 3, 4° comma, in base allo schema di ricalcolo, e, ricorrendone i presupposti, con la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, 8° comma, e all'art. 8, comma 6-*bis*, del d.p.r. n. 322 del 1988.

27. – *Corte costituzionale (pres. Barbera, red. Antonini), sentenza 24 settembre – 29 ottobre 2024, n. 171 (G.U., 1^ serie speciale, 30 ottobre 2024, n. 44). Indeducibilità dell'imu sugli immobili strumentali dall'irap.*

La Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, 1° comma, del d.lgs. n. 23 del 2011, come sostituito dall'art. 1, 715° comma, della l. n. 147 del 2013, nella parte in cui prevede l'indeducibilità dell'imu sugli immobili strumentali dall'irap, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. dalle Corti di Giustizia tributaria di primo grado di Milano e di Reggio Emilia, evidenziando la mancanza dei presupposti normativi che avevano portato a riconoscere la deducibilità del tributo dall'ires, in considerazione della differente natura dell'ires e dell'irap.

A illustrazione della sentenza si riporta il comunicato del 29 ottobre 2024 dell'Ufficio stampa della Corte costituzionale (*Imu sugli immobili strumentali: ribadita la non fondatezza dell'indeducibilità dall'irap*).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 171, depositata oggi, si è nuovamente pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale dell'indeducibilità dell'imu sugli immobili strumentali dall'irap e ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione sollevata dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano in riferimento all'art. 53 Cost., ribadendo, in sostanza, quanto già affermato con la sentenza n. 21 del 2024, ovvero che, in riferimento all'irap, mancano "quelle evidenze normative che hanno condotto questa Corte con la richiamata sentenza n. 262 del 2020 a riconoscere carattere strutturale alla deduzione dell'imu sugli immobili strumentali con riguardo all'ires e, di conseguenza, a ritenere vulnerata, in forza della prevista totale indeducibilità, la coerenza interna dell'imposta. La diversità della natura dei due tributi, dei loro presupposti, delle specifiche basi imponibili e delle precipue discipline evidenzia come le medesime argomentazioni della sentenza di questa Corte n. 262 del 2020 non possano essere estese all'irap". La Corte ha anche chiarito che non vi è un fenomeno di doppia imposizione giuridica, perché i presupposti di imu e irap sono diversi. La sentenza ha altresì dichiarato non fondate le questioni sollevate dal medesimo rimettente e dalla CGT di primo grado di Reggio Emilia in riferimento al principio di uguaglianza, in quanto le affermazioni contenute nella citata sentenza n. 262 del 2020, con la quale la Corte costituzionale ha sottolineato – ma nel contesto di una riscontrata rottura del principio di coerenza – l'indebita penalizzazione delle imprese che abbiano scelto di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali, non si prestano a essere pedissequamente traslate in riferimento al regime dell'irap.

Fabio Graziano
Massimo Procopio

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DOCUMENTI

L'INCERTA ALBA DELLA QUINTA MAGISTRATURA

SOMMARIO: 1. Dall'aurora boreale all'incerta luce dell'alba. – 2. I magistrati tributari che verranno. – 3. L'ordinamento della magistratura e l'organizzazione delle Corti. – 4. Un "tema speciale": la Corte di giustizia tributaria centrale. – 5. In conclusione.

1. – *Dall'aurora boreale all'incerta luce dell'alba*

Il 7 giugno scorso è stato pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* il bando del primo concorso esterno per la nuova magistratura tributaria professionale italiana istituita dalla l. n. 130 del 2022. Si avvia dunque il percorso di una riforma istituzionale della quale si è parlato a lungo negli scorsi decenni, anche se essenzialmente nella ristretta cerchia degli "addetti ai lavori". Una netta accelerazione si è avuta con la costituzione – nel 2021 – della Commissione di studio per la riforma della giustizia tributaria, presieduta dal prof. Giacinto della Cananea, voluta dagli allora Ministri della giustizia Cartabia e dell'economia/finanze Franco.

Come noto, la Commissione si è spaccata in due. La maggioranza dei componenti (quelli di provenienza accademica/professionale) ha presentato una articolata proposta normativa che prevedeva appunto un giudice speciale professionale di primo e secondo grado, a "tempo pieno", assunto per concorso come le altre magistrature. Una minoranza di componenti (quelli di appartenenza magistratuale) ha contro proposto un intervento più limitato, che invece manteneva, almeno in via transitoria, il vecchio ordinamento per il primo grado ed interveniva in via mirata (rilevanza delle cause/delimitazioni territoriali) solo per il grado di appello.

Erano due "filosofie di intervento" molto distanti tra loro che, nonostante qualche sforzo, non è stato possibile conciliare e fondere in qualche forma di compromesso. La "minoranza" della Commissione della Cananea soprattutto obiettava che fare una magistratura "nuova di zecca" era un'impresa di notevole difficoltà e che richiedeva molto tempo, quindi implicava un'inevitabile, incerta, soprattutto lunga fase di transizione dal "vecchio" al "nuovo" assetto.

Ma la maggioranza di quella Commissione ha ritenuto che la strada della "quinta magistratura" era assolutamente indispensabile per garantire un livello più stabile e qualitativamente elevato della produzione giurisdizionale tributaria di merito, ad ogni costo ed ogni tempo di attuazione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Erano forse troppo "realisti" i primi, sicuramente sono stati molto "illuministi" i secondi.

Forse bisognava intraprendere una strada totalmente diversa, la meno complessa, la più affidabile e costituzionalmente compatibile: "ordinarizzare" la giurisdizione tributaria nei due gradi di merito e quindi portarla all'interno dello stesso sistema generale, prefigurato dalla Costituzione repubblicana, con al vertice la Corte di Cassazione (1).

Tuttavia, non sempre le idee meno complesse e perciò più realizzabili hanno fortuna nelle vicende umane e della politica legislativa in particolare. Anzi, nel nostro Paese parrebbe esattamente il contrario.

In questo caso poi hanno congiurato almeno tre fattori contrari non superabili: una posizione pregiudiziale contraria al giudice ordinario e favorevole a quello speciale di tutta o quasi la dottrina tributaristica, a partire dagli *opinion leaders*, che si sono fatti sentire con tutto il loro peso anche nella stessa Commissione della Cananea; il timore recondito della categoria di difensori professionali più interessata (commercialisti) di perdere un sostanziale monopolio; il disinteresse, se non addirittura la contrarietà espressa, della magistratura ordinaria a vedersi recapitata una competenza giurisdizionale aggiuntiva di notevole rilevanza sia quantitativa che qualitativa, senza garanzie di un correlato, necessario ed importante, aumento delle risorse personali e materiali per poterla adeguatamente affrontare.

A ciò, di per sé bastevole, va aggiunto un MEF molto poco propenso a rilasciare al ministero della giustizia un settore di attività giudiziaria che ha sempre considerato come "suo", nelle varie accezioni, più o meno "politicamente corrette", di questo termine.

Tant'è, è andata così. La Commissione della Cananea ha prodotto quelle proposte, sulla sua scia, nel convulso finale di legislatura, a camere sciolte, un pdl governativo generato in poche settimane è arrivato in Parlamento, che in una sola settimana, nel caldo agostano, ha generato la l. 31 agosto 2022, n. 130.

Sarebbe abbastanza sciocco pensare che si tratti di una scelta reversibile, ma altrettanto sarebbe pensare che *les jeux sont faits*. Anzi, con questo primo concorso esterno il "gioco" della quinta magistratura professionale italiana è solo al suo – timido/impacciato – inizio, dopo il clamoroso fallimento dell'opzione dei giudici tributari "togati".

---

(1) Cfr. E. Manzon, *Per una riforma ordinamentale "possibile" della giustizia tributaria*, in *Giustizia insieme*, 9 dicembre 2020.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Adesso dunque, le "donne e gli uomini di buona volontà" che in qualche modo e misura sono interessati dall'attuazione di questa "riforma" hanno il dovere istituzionale e morale di almeno provare a farla decollare.

Non è un'impresa semplice, per nulla.

Di seguito si proverà ad illustrarne le difficoltà, evidenti, e a metterne in luce le opportunità, che pure ci possono essere, ma a determinate condizioni culturali e "di sistema".

2. – *I magistrati tributari che verranno*

Partiamo dalla questione delle risorse di personale giudicante ossia dai protagonisti di questa nuova magistratura.

Come detto, i professionisti delle altre magistrature hanno risposto negativamente all'"appello" della l. n. 130 del 2022. Su 100 posti a disposizione (50 per gli ordinari), hanno esercitato l'opzione in 22 (18 ordinari).

Non poteva andare diversamente: troppa incertezza sullo *status* giuridico ed economico; mancanza totale di un correlato disegno organizzativo (chi andrà a fare cosa e dove, salvo il "minimo sindacale garantito" della permanenza nella sede "tributaria" pregressa). Così ne sono mancati 78 ed è quindi mancato quel "nerbo iniziale" che doveva favorire la *start up* della riforma, "preferibilmente" nel grado di appello.

Peraltro, riflettendo sull'opzione fallita, si rende evidente soprattutto una prima, grave, aporia della riforma medesima: le nuove Corti di giustizia tributaria, implementate via via dal *corpus* di magistrati assunti per concorso ed a "tempo pieno" da chi verranno dirette? Dagli attuali Capi di Corte *part time*? Forse per le realtà più piccole (tante, troppe) può essere ipotizzabile. Non lo è per quelle più grandi.

Risulta allora chiaro che, fino a che, oltre i 22 che già ci sono, la nuova magistratura non avrà prodotto i "suoi" dirigenti, ci vorranno "vescovi" e "cardinali" stranieri, che non possono essere trovati se non nelle altre magistrature professionali e, per la legge dei "grandi numeri", soprattutto in quella ordinaria.

Appare pertanto indispensabile riaprire a queste categorie l'opzione di transito nella magistratura tributaria *full time*, ma questa volta farlo in modo adeguato, con una visione d'assieme. Quindi bisogna dare ai potenziali optanti garanzie personali di natura ordinamentale/economica ed avere un'idea precisa sul dove allocare queste, indispensabili, risorse umane dirigenziali.

Tutto sommato è più semplice risolvere la prima questione, lo è invece molto meno la seconda, poiché ha una correlazione inscindibile con il grande tema organizzativo della revisione della "geografia" delle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado. Senza questo collegamen-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

to non è infatti possibile dare un senso oggettivo, completo, razionale a tale misura, che pure, di per sé, come detto appare non evitabile.

Questa prima riflessione è strategica, ma vale soltanto per la "testa" della quinta magistratura, per la sua dirigenza. Poi ci sono tutti gli altri magistrati, quelli che devono arrivare a completarne l'organico.

Adesso si parte con il primo concorso ed è lapalissiano dire che bisognerà partire nel migliore dei modi [2]. Chiare sono le difficoltà, non essendoci che le regole – minime – della l. n. 130 del 2022, più volte modificata e la *lex bandi* che la attua. Nessuna esperienza applicativa, a partire dai suoi criteri. Si tratta dunque di un compito delicatissimo, con più soggetti istituzionali coinvolti: il MEF che organizza, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria che sovraintende, la Commissione esaminatrice che concretizza la procedura concorsuale.

Le incognite/variabili sono molte e quello che accadrà la prima volta segnerà la strada di quelle successive (previste nel 2026/2029). Con la prima selezione saranno infatti messe le "basi soggettive" della nuova giurisdizione, la parte più sensibile, la più difficile della "sfida riformatrice". Tuttavia, far nascere una magistratura da un concorso è la condizione costituzionalmente necessaria, ma il percorso di "costituzionalizzazione sostanziale" di una magistratura ha molti profili, nessuno di semplice e facile realizzazione.

Chi entra nelle magistrature attuali trova un ambiente professionale consolidato, fatto di prassi, di relazioni interpersonali, di norme ordinamentali. Trova Scuole superiori ed affidatari che ne curano il tirocinio di formazione iniziale e poi permanente. Trova un autogoverno strutturato, anche al livello locale. Insomma trova un apparato organizzativo.

I 22 "volonterosi optanti" ed i 146 vincitori del primo concorso non troveranno tutto questo, ma solo una sua pallida replica, anzi, troveranno solo un cantiere aperto, nel quale dovranno mettersi a lavorare con pochi punti di riferimento precisi. Non è certo il modo migliore per iniziare, per loro, ma anche per il sistema di giustizia che si vuole avviare, quasi avventurosamente, tipo: li buttiamo in acqua così imparano a nuotare (o vanno a fondo …).

---

[2] Denominazione ridondante, forse frutto del caldo agostano nel quale è stata coniata. Assai preferibile quella, più semplice e tradizionale, di Tribunale tributario e Corte tributaria di appello. Chissà se in qualche "ritocco" della riforma, magari in una stagione più fredda, questo non si possa fare. Magari proprio in sede di revisione della "geografia" degli organi di giustizia tributaria.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Risulta perciò evidente che, nel tempo che ci sarà prima che la carica dei 146 arrivi sulla linea del fuoco, bisognerà approntare almeno le condizioni minime perché non finisca male.

Quindi organizzare una rete di formatori *on the job*; mettere la Scuola superiore della magistratura tributaria in condizione di operare; dare dei punti di riferimento dirigenziali solidi; rafforzare, di molto, il ruolo dell'autogoverno.

Altrimenti la sfida rimane solo quella che – geneticamente – è: un azzardo.

E fin qui non si è fatto ancora praticamente nulla per queste misure complementari indispensabili. Sperabile che qualcosa si faccia. Presto.

Comunque sia, selezionati al meglio di quello che con un concorso si può fare, accolti in modo adeguato ed adeguatamente "tirocinati", il compito più difficile per i nuovi magistrati tributari, la parte più importante della loro "costituzionalizzazione sostanziale", individuale e collettiva, sarà però quella di acquisire, immediatamente, dalla prima sentenza, il senso profondo della giurisdizione, nella sua dimensione culturale. Dovranno introiettare l'autonomia, l'indipendenza, l'imparzialità ossia le caratteristiche consustanziali dell'essere giudice nel quadro costituzionale italiano ed unionale europeo.

E questo non è né semplice né scontato, in un tempo nel quale la tendenza alla "burocratizzazione" è indubbiamente forte e vieppiù in una materia che vede una fortissima contrapposizione tra l'"interesse fiscale" ed i "diritti del contribuente". Determinare la giusta imposta, che è lo specifico compito costituzionale ed unionale del giudice tributario, implica infatti una grande competenza tecnica, ma una ancora più grande cultura degli obblighi e dei diritti; richiede un particolare equilibrio di pensiero; impone un'interpretazione davvero sentita della funzione giudicante, ovviamente senza "esagerazioni di senso".

A tal fine, il "tempo pieno", la specializzazione, da soli non bastano affatto. È invece necessario che la nuova magistratura acquisisca da subito l'*habitus* mentale che le compete, al pari delle altre esistenti, che acquisisca l'immediata consapevolezza del proprio ruolo di regolazione delle crisi di cooperazione, tantissime, che in Italia si concretizzano nella, "difficile", attuazione dei tributi. Insomma la "quinta magistratura" deve mettersi a fare giurisdizione, senza se, senza ma, con la guida dei principi costituzionali ed unionali, interpretando ed applicando la legge tributaria.

Qui sta la parte più delicata della sfida riformatrice e qui sta la chiave del suo successo.

Chi ha voluto "questa riforma", nonostante tutti gli avvertimenti, ne ha forse sottovalutato questo aspetto, essenziale. Ora però, come detto, è

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

inutile sottolinearlo. Bisogna quindi operare nel senso del "successo", che pure è possibile.

3. – *L'ordinamento della magistratura e l'organizzazione delle Corti*

Servono dunque risorse di personale giudicante all'altezza, sotto ogni profilo, tecnico e culturale, ma servono anche ordinamento (norme di) e strutture organizzative.

L'ordinamento della giustizia tributaria attuale è un vestito di Arlecchino, con molte toppe e tanti buchi. Il d.lgs. n. 545 del 1992, stravolto dalla l. n. 130 del 2022 e modifiche successive, fotografa la "transizione". È quindi chiaro che la nuova magistratura necessita di un nuovo ordinamento, autonomo e completo in ogni sua parte, com'è per le altre (legge "archetipo" è quella, pur anch'essa molto novellata, di ordinamento giudiziario ordinario).

Ma, come noto, la normazione primaria è tutt'altro che sufficiente a "dare le regole" ad una magistratura: serve infatti quella secondaria attuativa/integrativa. E serve quindi chi la fa, che nel sistema della Costituzione e delle Carte europee, non possono essere che gli organi di governo autonomo.

Il CPGT nella strutturazione organizzativa attuale è inadeguato a questo ruolo (ma anche più in generale), a partire dalla disponibilità del tempo dei suoi componenti, per proseguire con le strutture materiali e con l'organizzazione del personale ausiliario. Oggi, è soltanto un organo di autogoverno per una magistratura "onoraria", com'era quella preesistente.

Così com'è, il Consiglio non può affrontare utilmente nemmeno la *start up* di quella nuova e dunque il suo rafforzamento generale si presenta come questione del tutto necessaria ed urgente. Bene nemmeno pensare che questo non sia presto fatto, giacché altrimenti si autorizzano soltanto letture malevoli sulla volontà politica di garantire, sul serio, l'indipendenza e l'autonomia, individuale e collettiva (nel senso sopra detto) della magistratura tributaria.

Quanto alle strutture organizzative, bisogna partire dall'affermazione, difficilmente smentibile, che le Corti di giustizia tributaria [3] sono troppe e vanno ridotte. Questo è sicuramente il "punto chiave" di ogni possibile ed auspicabile ristrutturazione dell'offerta territoriale giurisdizionale di

---

[3] V. E. Manzon – F. Pistolesi, *Una "cassazione speciale" da affiancare alla cassazione ordinaria: brevi appunti sull'idea di una Corte di giustizia tributaria centrale*, in *Giustizia insieme*, 28 marzo 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

settore. È una questione nient'affatto semplice, multifattoriale, molto condizionata dai campanilismi politici, quindi da affrontare con tantissimo buon senso, pur non privo della necessaria determinazione. Probabilmente, la soluzione "di massima", il compromesso sta nel salvaguardare il più possibile la "prossimità" del primo grado del giudizio, cercando invece di concentrarne il secondo grado. I modi sono più di uno (accorpamenti, sezioni distaccate, gestione amministrativa del personale giudicante ed ausiliario).

L'organico della nuova magistratura è 576, 128 in appello, gli altri in primo grado. È del tutto evidente che con l'organizzazione attuale non è possibile un'equa ed efficiente redistribuzione territoriale dello stesso. Quindi il tema della "revisione della geografia" è decisivo. Su di esso la leale cooperazione tra plesso politico (Governo-MEF/Parlamento) ed autogoverno (CPGT) è del tutto imposta dai principi e dal buon senso.

4. – *Un "tema speciale": la Corte di giustizia tributaria centrale*

Tra le, molte, contraddizioni, della riforma della giustizia tributaria, forse quella di percezione meno immediata è il mantenimento della "scissione" ordinamentale tra giurisdizione di merito e giurisdizione di legittimità, speciale la prima, ordinaria la seconda.

Questo vero e proprio *vulnus* – che già tanti problemi ha creato, soprattutto dopo il 1996, quando è entrata in vigore la riforma del 1992 e quindi dopo la soppressione della Commissione tributaria centrale – è destinato nel medio-lungo periodo a diventare un problema serissimo.

A ben vedere infatti la creazione della "quinta magistratura", non subito, ma presto, sicuramente tra qualche anno, realizza la situazione – anomala – che un ordine professionale specializzato dedicato farà una "giurisprudenza sotto tutela" del vertice di una giurisdizione con la quale, nemmeno di fatto, avrà più niente a che fare. Infatti, tra non molti anni, l'ampio serbatoio di giudici tributari del "ruolo unico" che appartengono alla giurisdizione ordinaria sarà esaurito. Quindi, le pronunce dei giudici tributari verranno sindacate, pur nei limiti della legittimità, da una Sezione "specializzata" della Corte di Cassazione (*ex* art. 3, l. n. 130 del 2022) formata, a quel punto, da magistrati che non hanno mai esercitato, nemmeno *part time*, la funzione dei primi [4].

---

[4] Cfr. C. Glendi, *Rinvio pregiudiziale nel processo tributario? Antinomie ai vertici, da risolvere presto e bene*, *retro*, 2023, 605.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

È davvero difficile pensare che questa sia una buona cosa e soprattutto che possa reggere nel tempo. Dunque bisognerà fare qualcosa e qualcosa si è proposto di fare (5).

Appare ormai chiaro che la migliore soluzione, la più ragionevole, è senz'altro la revisione dell'art. 111, 8° comma, Cost., con l'attribuzione alle Corti di giustizia tributaria dello stesso *status* di autonomia giurisdizionale del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, quindi limitando l'impugnabilità per cassazione delle decisioni tributarie alle sole questioni di giurisdizione (6).

Tuttavia, a parte le difficoltà di qualsiasi revisione costituzionale, soprattutto in materia di giustizia, ve n'è una, per così dire, "di fatto", che non può essere assolutamente trascurata, pena il rischio di un corto circuito gravissimo nel sistema della giustizia tributaria.

La revisione costituzionale deve essere infatti necessariamente preceduta da un abbattimento drastico dell'arretrato della Cassazione, altrimenti si profilerebbe un periodo transitorio lungo nel quale coesisterebbero "due nomofilachie", quella vecchia e quella nuova. È del tutto evidente che questo – inevitabile – effetto di una revisione costituzionale non adeguatamente "preparata" sarebbe quanto di più manifestamente irrazionale. In ogni caso il Paese non se lo potrebbe permettere.

Ed allora l'istituzione *medio tempore* di una Corte di giustizia tributaria centrale, oltre agli altri pregi (7), porterebbe con sé questa "dote essenziale": rendere attuabile, volendolo, nel medio periodo, un percorso di avvicinamento alla completa autonomia ordinamentale e funzionale del nuovo plesso giurisdizionale.

E non pare affatto poco.

5. – *In conclusione*

È dunque difficile salutare senza preoccupazione la pubblicazione del primo bando di concorso per magistrato tributario, anche senza voler trasmetterne un influsso negativo sui tanti che si accingono a questa prova, alla cui competenza ed impegno è principalmente affidato il passaggio dall'alba al pieno giorno della riforma.

---

(5) Cfr. E. Manzon – F. Pistolesi, cit.

(6) Cfr. C. Glendi, *L'incompiuta riforma della Cassazione tributaria. Cosa manca, retro*, 2023, 609.

(7) Cfr. E. Manzon – F. Pistolesi, cit.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tuttavia, bisogna confidare che la necessità generi virtù. Questo può e deve accadere, ma sarà così solo alla condizione che i vari protagonisti di questa nuova storia istituzionale facciano fino in fondo la parte loro assegnata, che abbiano la piena contezza dei problemi e chiaro il modo per risolverli, che sappiano interagire.

Purtroppo, all'avvio della procedura concorsuale non sembra che sia effettivamente questa la situazione, quanto piuttosto, come avviene in Italia, ci sia ancora molta, come dire, "rilassatezza" in ordine alle mosse da fare. Soprattutto risulta davvero poco avvertita l'esigenza di un lavoro comune per la realizzazione della riforma della giustizia tributaria, quasi una trovatella alla ricerca di punti di riferimento che le diano la forza e la spinta per andare avanti con la giusta velocità e nel modo migliore.

Il tempo che abbiamo davanti dirà se le troverà.

ENRICO MANZON (*)

(*) Per cortese autorizzazione pubblichiamo l'articolo già apparso in *Giustizia insieme*, 28 giugno 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'"INQUIETANTE AURORA" DELLA "PRIMA" MAGISTRATURA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Divagazioni, più o meno pertinenti, a livello meteorologico-lessicale. – 2. Una prima pienissima condivisione su quello che "al fondo" dovrebbe essere il *quid proprium* della "magistratura tributaria". – 3. Diversi modi d'intendere la "specialità" della magistratura e della giurisdizione tributaria. – 4. Sulla cruciale necessità di riorganizzare il terzo grado del processo tributario a livello istituzionale *secundum constitutionem*. – 5. Silloge conclusiva.

1. – *Divagazioni, più o meno pertinenti, a livello metereologico -lessicale*

Da chi egregiamente ha scritto *L'incerta alba della quinta magistratura* (1) mi è stato rivolto, con quella cortesissima insistenza *cui resisti non potest*, l'invito ad una breve "postilla" con l'espressione in libero contrappunto di una personale opinione sul suo contenuto, al fine, magari, d'incentivare un aperto confronto d'idee sull'avviata stagione della c.d. magistratura tributaria professionale italiana, di cui alla l. n. 130 del 2022 e al bando di concorso pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 7 giugno 2024.

Ottempero all'"ordine" sinteticamente, siccome tassativamente imposto dal novellato art. 121 c.p.c., permettendomi, soltanto, *in limine*, una piccolissima puntualizzazione, o divagazione, semantica sul titolo, sostituendo, per mio conto, alle parole virgolettate (che annunciano "l'incerta alba") quelle, forsanche non proprio esatte, ma ossimoricamente icastiche, che, secondo una qualche più realistica e pessimistica previsione, inducono a pronosticare una "inquietante aurora", parlando, inoltre, non tanto, generalmente, di "quinta magistratura", bensì, specialmente, di "prima magistratura tributaria".

2. – *Una prima pienissima condivisione su quello che "al fondo" dovrebbe essere il* quid proprium *della "magistratura tributaria"*

Dopo questa, più o meno pertinente, digressione "meteorologico-lessicale", vengo subito al dunque, per esprimere, anzitutto, pienissimo assenso a quanto si è scritto affermando, lucidamente, che "l'ordinamento della giustizia tributaria attuale è un vestito di Arlecchino, con molte toppe e tanti buchi" e che "il d.lgs. n. 545 del 1992, stravolto dalla l. n. 130 del 2022 e modifiche successive, fotografa la 'transizione'", da ciò che non è,

(1) E. Manzon, *L'incerta alba della quinta magistratura*, in *Giustizia insieme*, 28 giugno 2024 e *retro,* 2024, 2190.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ma dovrebbe diventare, "la nuova magistratura tributaria", introiettando, com'è stato ancora ben detto, "l'autonomia, l'indipendenza, l'imparzialità, ossia le caratteristiche consustanziali dell'essere giudice nel quadro costituzionale italiano ed unionale europeo". Il che, però, è solo facile a dirsi, come, del resto, si è subito puntualizzato, ma nient'affatto facile da concretizzarsi.

Perché per "fare una giurisdizione", e tanto più per fare una magistratura come quella tributaria, vorrei aggiungere, che non è riuscita a "farsi autonomamente", non ostante (ma forse proprio a causa di) un sin troppo stratificato e travagliato pellegrinaggio evolutivo ultracentenario (in una continua serie di "sinechie" con altre magistrature, e tra queste, in specie, la c.d. magistratura ordinaria [2], riducendosi, nella sostanza, ad una vera e propria "Cenerentola giurisdizionale" [3]), non bastano leggi e leggine, o normicciuole varie, sempre più, tra l'altro, deficitarie. Occorrendo, invece, ineludibilmente, l'attenta formazione in un corpo specializzato realmente vivificato e dotato dell'autonomia, indipendenza, imparzialità, ossia delle "caratteristiche consustanziali dell'essere giudice nel quadro costituzionale italiano ed unionale europeo".

3. – *Diversi modi d'intendere la "specialità" della magistratura e della giurisdizione tributaria*

Nello scritto qui "postillato" si conclude, par di capire, dando atto, *de iure condito*, che il vero significato della riforma postagostana del 2022, tuttora *in itinere*, si pone comunque verticalmente nel segno della specialità. Trovando in questa connotazione di specialità la sua precisa ragione d'essere.

Il che appare assolutamente ineccepibile.

Anche se occorre, a mio parere, ben intendersi sul vero senso di quest'aggettivazione, di per sé suscettibile di qualche gamma di possibili accezioni e polarizzazioni, entro le quali si affacciano *naturaliter*, com'è ovvio, inevitabili frange di variegate divergenze di opinioni. In quanto, nello scritto a cui vien qui fatta postilla, si tende ad individuare il *quid proprium* del giudice tributario nell'essenziale finalizzazione del "determinare la "giusta imposta, che è lo specifico compito costituzionale ed unio-

---

(2) C. Glendi, *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria,* in A. Guidara, *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, specialmente ai paragrafi 2, 3, 4, 5, 415 ss.

(3) Confinata, lo si può ben dire, a gestire "a costo zero" contenziosi miliardari, come non è dato riscontrare in nessun altro paese, più o meno civilizzato.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nale del giudice tributario", che "implica, infatti, una grande competenza tecnica, ma una ancora più grande cultura degli obblighi e dei diritti; richiede un particolare equilibrio di pensiero; impone un'interpretazione davvero sentita della funzione giudicante, ovviamente senza 'esagerazioni di senso'". Il che, sia ben chiaro, non si vuole certo qui mettere in discussione. Anche se, penso, attiene ad una prospettiva teleologica, che non incide, negativamente, sul versante strutturale della specialità. Il quale, a mio fermo avviso (4), verte propriamente sul modo in cui la funzione del giudice dispositivamente si attua, e così, per l'appunto, connotando il *quid proprium* della sua pronuncia in una statuizione di annullamento del provvedimento impugnato, se valutato (nella sottostante *cognitio*) difforme dal paradigma normativo che regola la funzione impositiva *lato sensu* intesa, o in una statuizione di non annullamento di tale provvedimento, qualora la valutazione (sottostantemente alla *cognitio*) non incida sull'atto e sui relativi effetti (già prodotti dal provvedimento impugnato).

Se si riconosce, come si deve riconoscere, che l'avvento della magistratura tributaria istituzionalizzata dalla l. n. 130 del 2022 e disposizioni a seguire, è germinata nel segno della specialità della magistratura tributaria, questa dev'essere guarentigiata, sul piano specialisticamente strutturale, in termini di controllo dell'esercizio della funzione impositiva *lato sensu* intesa, diversamente dai modelli giudiziali di cui alla magistratura ordinaria e financo alle magistrature speciali cc.dd. ordinarie (amministrativa e contabile). In piena autonomia, strutturale, pur nell'uguale rispetto dei requisiti d'indipendenza e d'imparzialità che ne garantiscono la giurisdizionalità.

4. – *Sulla cruciale necessità di riorganizzare il terzo grado del processo tributario a livello istituzionale* secundum constitutionem

Indipendentemente da quanto sopra precisato, ma in logica prossimità, s'impone, com'è stato, infine, lucidamente avvertito, con encomiabile tempestività (5), l'esigenza di un rinnovato assetto apicale della magistratura tributaria. Non potendosi non tener conto dell'intrinseca criticità dovuta dall'attuale permanenza di un vertice assegnato *de lege lata* ad un giudice ordinario, qual è, pur al culmine, la nostra Suprema Corte di Cassazione, da un lato, e l'ormai disposta istituzionalizzazione, dall'altro,

---

(4) V. ancora, C. Glendi, *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, cit., *loc. cit*., paragrafi 10 a 14.

(5) E. Manzon – F. Pistolesi, *Una "cassazione speciale" da affiancare alla cassazione ordinaria: brevi appunti sull'idea di una Corte di giustizia tributaria centrale*, in *Giustizia insieme*, 28 marzo 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di una vera e propria magistratura speciale tributaria per i due gradi di merito, le cui decisioni, peraltro, restano asservite al sindacato finale di un organo giudiziale di vertice di cui, sempre *de lege lata*, non possono far parte proprio gli appartenenti alla magistratura speciale tributaria, infine pervenuta alla sua ormai prossima, finale configurazione.

Di ciò si è reso responsabilmente conto Enrico Manzon (6), il quale, ineccepibilmente, osserva che "tra le, molte, contraddizioni, della riforma della giustizia tributaria, forse quella di percezione meno immediata è il mantenimento della 'scissione' ordinamentale tra giurisdizione di merito e giurisdizione di legittimità, speciale la prima, ordinaria la seconda" e che questo vero e proprio *vulnus* "è destinato nel medio-lungo periodo a diventare un problema serissimo", in quanto, a ben vedere la creazione di quella che l'A. chiama la "quinta magistratura", ma che preferirei definire, al momento, la "prima magistratura tributaria", "non subito, ma presto, sicuramente tra qualche anno, realizza la situazione – anomala – che un ordine professionale specializzato dedicato farà una 'giurisprudenza sotto tutela' del vertice di una giurisdizione con la quale, nemmeno di fatto, avrà più niente a che fare. Infatti, tra non molti anni, l'ampio serbatoio di giudici tributari del 'ruolo unico' che appartengono alla giurisdizione ordinaria sarà esaurito. Quindi, le pronunce dei giudici tributari verranno sindacate, pur nei limiti della legittimità, da una Sezione 'specializzata' della Corte di Cassazione (*ex* art. 3, l. n. 130 del 2022) formata, a quel punto, da magistrati che non hanno mai esercitato, nemmeno *part time*, la funzione dei primi" ed "è davvero difficile pensare che questa sia una buona cosa e soprattutto che possa reggere nel tempo".

Alla stregua di queste "argute" premesse, con il più che lodevole proposito che "dunque bisognerà fare qualcosa", si è, infine, suggerito, nell'ambito di una indispensabile revisione costituzionale, "l'istituzione *medio tempore* di una Corte di giustizia tributaria centrale" che, secondo i proponenti, oltre ad "altri pregi" (7), "porterebbe con sé questa 'dote essenziale': rendere attuabile, volendolo, nel medio periodo, un percorso di avvicinamento alla completa autonomia ordinamentale e funzionale del nuovo plesso giurisdizionale". Avvertendo, quasi "accoratamente", verrebbe da dire, "l'esigenza di un lavoro comune per la realizzazione della riforma della giustizia tributaria".

---

(6) E. Manzon, *L'incerta alba della quinta magistratura*, cit., *loc. cit.*, segnatamente al punto 4, *Un "tema speciale": la Corte di giustizia tributaria centrale*.

(7) Più diffusamente illustrati da E. Manzon – F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, specialmente ai paragrafi 2.2. e 2.3.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In assoluta umiltà d'intenti, ma propositivamente, chiedendo comunque anticipatamente venia per l'incontrollabile franchezza, la prospettiva di una sostanziale "risurrezione" della Commissione tributaria centrale, sia pure diversamente denominata, riaggiustata e rimodellata, mi lascia estremamente perplesso. Probabilmente in ragione di pregresse reminiscenze dovute all'eccessiva età e a vecchi ricordi di quel che avveniva e "lentamente" si consumava in Via Cernaia. Mi pare oggettivamente preferibile dimenticare, pensando ad un diverso futuro, pur tenendo conto delle assai buone ragioni da cui è maturata l'idea di un "cuscinetto giurisdizionale intermedio", che, nella sostanza, faciliti la transizione dal vecchio al nuovo ordine *iudiciorum* in materia tributaria.

E dunque, in estrema sintesi.

Sul piano dell'architettura costituzionale, dovrà certamente intervenirsi sulla formulazione dell'art. 111, ultimo comma, Cost. che dovrebbe ormai essere rivivificato aggiungendo alle decisioni per le quali è ammesso il ricorso in cassazione per i soli motivi inerenti alla giurisdizione anche le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado.

Altra disposizione, su cui occorrerà intervenire, è la VI transitoria e finale, ormai storicamente superata. In vece della quale dovrebbe trovare posto una nuova disposizione transitoria, nella quale dovrebbe fissarsi un termine, scaramanticamente diverso da quello rimasto troppo a lungo "canzonatorio" della vecchia VI disposizione transitoria e finale di cui sopra si è detto, entro il quale istituire di bel nuovo la Suprema Corte della giustizia tributaria. Che s'immagina composta da quindici componenti della magistratura tributaria, da sei della Suprema Corte di Cassazione, da due per il Consiglio di Stato e da due per la Corte dei conti. I quali componenti tutti dovrebbero poi eleggere il Primo presidente della Corte Suprema della giustizia tributaria, suddivisa in cinque sezioni, distintamente per materie, dotate dei correlativi Presidenti, destinati anche a far parte, obbligatoriamente (salvo deroghe motivate) del corpo, rigidamente strutturato, delle Sezioni Unite della Corte Suprema della giustizia tributaria, con poteri nomofilattici, per lo meno, ad instar di quanto attualmente disposto dall'art. 374, 4° comma, c.p.c. Salva ulteriore più dettagliata disciplina, da predisporre mediante legge ordinaria sapientemente congegnata. Ma con la previsione, già in sede di normativa costituzionale, che, sino alla istituzione della Corte Suprema della giustizia tributaria, resteranno ancora in vigore tutte le attribuzioni normativamente previste per il sindacato da parte dell'attuale Sezione tributaria della Corte di Cassazione su tutte le decisioni di secondo grado emesse dai giudici tributari esistenti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. – *Silloge conclusiva*

Quanto sopra sommariamente "abbozzato", ben s'intende, al solo fine di porre in discussione un'idea, e niente più, eviterebbe l'insorgenza di una macchinosa e costituzionalmente opinabile istituzione di una sorta di stravagante "cassazione" a tempo con funzioni essenzialmente smaltitorie. Lasciando, invece, alla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, che tra l'altro mostra, da ultimo, segni di miglioramenti quantitativo e qualitativo di non poco momento, il ben più nobile ruolo di "tedoforo" dalla precedente alla nuova nomofilachia tributaria di vertice, così da prefigurare adeguatamente il sorgere del culmine finale di una giurisdizione speciale tributaria *tout court*.

Voilà le firmament, le reste est procédure (8).

CESARE GLENDI (*)

(8) A meno che, invece, si tratti solo, di un irrequieto sogno di mezza estate, destinato a dissolversi nei più complicati e imprevedibili meandri della Storia.

(*) Per cortese autorizzazione pubblichiamo l'articolo già apparso in *Giustizia insieme.it*, 12 settembre 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RISCOSSIONE: DUE "SILENZI ASSORDANTI" NEL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

È stato finalmente pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* il testo del d.lgs. n. 110 del 2024 sulle "Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione". Che, tuttavia, delude le attese, limitandosi a enunciazioni regolamentari di contorno (salvo le indubbiamente rilevanti modifiche all'art. 12, comma 4-*bis*, e all'art. 19 del d.p.r. n. 602 del 1973, rispettivamente attinenti al parzialmente mutato ambito della c.d. impugnazione diretta delle cartelle di pagamento e alla più organica disciplina delle dilazioni dei versamenti, nonché all'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010, sui cc.dd. atti impoesattivi), trascurando, fondamentalmente, invece, i due temi essenziali posti a base degli artt. 18 e 19 della legge delega n. 111 del 2023. E così mantenendo un "assordante silenzio" su quanto quivi previsto riguardo al superamento della dualità tra ente impositore (Agenzia delle entrate) e altro soggetto distintamente prefigurato per l'esazione dei tributi (Agenzia delle entrate-Riscossione) e relativamente alla disciplina delle opposizioni esecutive alla stregua dell'art. 57 del d.p.r. n. 602 del 1973 e degli artt. 615, 2° comma, e 617 del Codice di procedura civile.

Nel nuovo d.lgs. n. 110 del 2024 nulla si dice circa l'abolizione del sistema duale tra gli anzidetti distinti soggetti su cui si era soprattutto indirizzato l'autorevole monito della Corte costituzionale con la nota sentenza n. 120 del 2021 sull'aggio e a cui la legge delega aveva fatto giustamente riferimento.

Così che in oggi, oltre a permanere nella sostanza l'incostituzionale scure dei cc.dd. compensi di riscossione, ove si "nascondono" le disposizioni dell'art. 17, 1° comma, del d.lgs. n. 112 del 1999, sussiste, altresì, e risulta ulteriormente avallata, proprio dal silenzio serbato dal d.lgs. n. 110 del 2024, la doppia figura operativa di Agenzia delle entrate e di Agenzia delle entrate-Riscossione, per di più aggravata dalla distonica preservazione della norma dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, mai abrogata, ancorché in parte contraddetta da quanto previsto dal comma 6-*bis* dell'art. 14, d.lgs. n. 546 del 1992 recentemente novellato dal d.lgs. n. 220 del 2023 (su cui si richiama l'attenzione dei Lettori all'editoriale apparso sui nn. 8-9 di *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 641). Aggiungendo in tal modo ulteriori distonie di sistema, destinato con ciò ad un più o meno prossimo totale collasso, come acutamente prefigurato dalla già citata sentenza della Consulta.

Altro, parimenti fors'anche ancor più assordante silenzio si segnala a proposito della mancata introduzione nel d.lgs. n. 110 del 2024 dell'indi-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

spensabile completamento disciplinare postulato dall'art. 18, 1° comma, lett. *f*), della legge delega n. 111 del 2023, con una scelta non condivisa da chi scrive, ma comunque ora, bene o male (anzi, più male che bene), normativamente sancita, ma in ogni caso assolutamente bisognevole di una imprescindibile regolamentazione complementare, al fine di renderla in concreto applicabile come accuratamente dimostrato in sede dottrinale (su di che si vedano, in particolare, i contributi variamente forniti nel volume in corso di pubblicazione per WKI su "L'esecuzione forzata tributaria").

Di fronte a questa colpevole omissione giudici, difensori e funzionari ora non sanno più che "pesci prendere". Se adire "al buio" i giudici tributari o interpretare il mantenuto silenzio come un possibile (anche se difficilmente dimostrabile) ripensamento sulla scelta precedentemente normativizzata in sede di delega o rivolgersi al giudice ordinario (tribunale della esecuzione). Quest'incertezza nuoce profondamente all'ordinata attuazione del sistema nazionale della riscossione. Che, anche sotto questo complementare profilo, rivela tutto il suo deficitario contesto.

Meglio certo, una legislazione, appropriata. Ma peggio ancora è una legislazione perplessa e carente, che con l'ignavia non risolve, alimentando, invece, perniciosamente l'incertezza interpretativa e applicativa.

CESARE GLENDI (*)

(*) Da *Ipsoa Quotidiano*, 12 ottobre 2024.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

NOTE A SENTENZA

Corte di Cassazione, sez. trib., 10 gennaio 2024, n. 992

Pres. Cirillo – *Rel.* Fracanzani

Agenzia delle entrate c. The Swatch Group S.A.

L'accertamento diretto all'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente deve essere condotto sul piano formale e sostanziale; infatti per l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, è necessario che l'impresa sia incardinata nel territorio dell'altro Stato e dotata di una certa stabilità. Deve trattarsi quindi di una sede di affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre reddito autonomo rispetto a quella svolta dalla casa madre.

(Omissis). Svolgimento del processo.

All'esito delle attività ispettive della Guardia di finanza contenute nel processo verbale di constatazione del 31 gennaio 2012, emergeva che la società *holding* di diritto el. The Swatch Group S.A. deteneva l'intero capitale sociale della po. The Swatch Group Europa s.a., nonché dell'it. The Swatch Group It. Spa, oltre ad altre due società lu. Non è controverso in atti che la società it. agisca da commissionaria della società po. e commercializzi i prodotti a marchio Swatch in territorio It. no; la società po. acquista i prodotti dalle società afferenti al gruppo e produttrici di orologi, seppure la merce venga spedita direttamente dalla Sv. alla società it. che li commercializza, vendendoli in It. in nome proprio, ma per conto della società po. da cui li ha acquistati. Importatore risulta la società po. che agisce e ottempera agli adempimenti fiscali connessi alle operazioni doganali tramite rappresentante in It.

Di qui, l'Ufficio riteneva sussistere una stabile organizzazione della società el. in It. per il tramite della società it. sotto il profilo soggettivo e oggettivo argomentando che l'it. dipende giuridicamente dalla *holding* Sv. che ne ha il controllo totale, detenendo l'intero capitale sociale e il coordinamento complessivo, tramite persone della *holding* nel consiglio di amministrazione della società it. e con continuo controllo di dati ed informazioni via mail con spessore invasivo. La società it. diventa pertanto una mera struttura di gestione della controllante e senza rappresentanza autonoma, la società it. non ha potere nelle fasi conclusive di contratti di *franchising* che sono stipulati dalla *holding* Sv. anche se l'attività prodromica è posta in essere e sostenuta economicamente dalla società it. I rapporti tra le società in argomento sono contrattualizzati e tutti prevedono il foro esclusivo di Zu. in caso di contrasti. La società it. dipende economicamente dalla *holding* el., non avendo rischio imprenditoriale in quanto agisce come commissionaria della società po. e la *holding* decide il prodotto, il prezzo di vendita e le altre scelte operative con un controllo che non è meramente di strategia di gruppo, ma diviene di scelta imprenditoriale individuale. Infine, la società it. dipende finanziariamente dalla *holding* attesa la sussistenza di una tesoreria centralizzata e la gestione dei flussi di cassa tramite le società finanziarie lu. ivi compresi le compensazioni debiti – crediti imposti alla società it. Inoltre, la *holding* el. già detiene un controllo totalitario sull'it. e sulla società po., ma manifesta il suo potere anche sulle altre società del gruppo, tra cui quelle produttrici di orologi. La società po. ha sede nell'isola di Ma. e gode di un regime fiscale particolarmente agevolato, mentre la società it. non eroga dividendi e deve avere un'immagine uniforme e imposta dal gruppo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Dal pvc scaturivano distinti avvisi di accertamento per gli anni di imposta dal 2001 al 2010 tutti impugnati dalla società el. le cui ragioni non trovavano apprezzamento davanti al collegio di primo grado che confermava la ripresa a tassazione affermando che la *holding* el. opera come una stabile organizzazione occulta in It. e, come tale, è il soggetto legittimato a ricevere l'imposizione fiscale contestata sia ai termini dell'articolo 162, DPR 917/1986, sia in base alla convenzione O.C.S.E., a sua volta richiamata dalla convenzione It. el. sulle doppie imposizioni.

Più precisamente i giudici di prime cure ritenevano sussistente la stabile organizzazione dalla pianificazione fiscale sottostante all'accordo posto in essere per evitare l'imposizione fiscale in It., attraverso l'allocamento dei costi solo sulla società it. che così raggiunge un minimo vantaggio economico a beneficio della *holding* el. e della società po. la quale gode di regime fiscale privilegiato, il tutto riscontrato dai prospetti redatti dall'Erario anche utilizzando criteri secondo il cosiddetto metodo del *transfer price.*

Ai fini del giudizio occorre evidenziare che secondo i giudici di primo grado i redditi oggetto di contestazione sono diversi da quelli dichiarati e tassati dalla società it. che sono frutto della mera provvigione delle vendite che sono gestite direttamente dalla *holding* el. e quindi il soggetto di diritto fiscale occulto accertato è chiamato a pagare le imposte per i ricavi conseguiti dalla commercializzazione in It. dei suoi prodotti direttamente tramite fittizia società po.

Interponeva appello la *holding* el. trovando apprezzamento presso il collegio di secondo grado che riteneva carenti presupposti per il raddoppio dei termini in presenza di fatti astrattamente costituenti reato e più radicalmente insussistente la stabile organizzazione in It. Donde ricorre per Cassazione l'erario, affidandosi a tre mezzi, cui replica con tempestivo contro ricorso il contribuente, interponendo altresì ricorso incidentale affidato a due motivi.

In prossimità dell'adunanza ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore generale Alessandro Pepe, affermando la fondatezza del primo motivo, ma concludendo per il rigetto del ricorso per inammissibilità o infondatezza del secondo e del terzo che rendono sostanzialmente inutile l'accoglimento del primo. Ha concluso per l'improcedibilità del ricorso incidentale, chiaramente proposto in via condizionata.

In prossimità dell'udienza la parte privata ha depositato memoria.

Motivi della decisione.

Vengono proposti tre mezzi di impugnazione.

Con il primo motivo si profila censura ai sensi dell'articolo 360 numero 3 codice di procedura civile per violazione falsa applicazione dell'articolo 11 delle disposizioni preliminari al codice civile dell'articolo 43, terzo comma del DPR 600 del 1973 degli articoli 57, terzo comma, del DPR 633 del 1972, entrambi del testo vigente anteriormente all'entrata in vigore della legge 208 del 2015, nonché dell'articolo 2, terzo comma del decreto legislativo 128 del 2015, dell'articolo 1, comma 132, della legge numero 208 del 2015. In altri termini, si censura che la CTR abbia attribuito effetto retroattivo alla disposizione di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 128 del 2015 circa le condizioni per il raddoppio del termine per l'accertamento in presenza di condizioni che impongano la presentazione di denuncia querela all'autorità giudiziaria penale.

La giurisprudenza di questa Corte è consolidata nel ritenere che tale effetto retroattivo non ci sia e dunque ha errato il giudice d'appello ad applicare la disposizione ad un accertamento notificato il 22 novembre 2012, sicché il motivo è fondato. Infatti, in tema di ac-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

certamento tributario, i termini previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire *ex* art. 5 D.Lgs. n. 218 del 1997 già notificati, dimostrando un "*favor*" del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost (cfr. Cass. VI-5 n. 33793/2018, ma già n. 11620/2018). Peraltro, queste ed altre pronunce si conformano alla legittimità della novellazione in materia come disegnata dalla sentenza n. 247/2011 della Corte costituzionale.

L'accoglimento del primo motivo, che riguarda le riprese a tassazione dal 2001 al 2005, non esime dall'esame degli altri motivi, inerenti la sussistenza o meno della stabile organizzazione in It. ai fini di radicare il potere impositivo del Fisco nazionale. Si tratta cioè di vagliare la legittimità o meno di tutti gli avvisi di accertamento, compresi quelli relativi agli anni 2001 al 2005 che debbono ritenersi tempestivi.

Con il secondo motivo il patrono erariale prospetta censura ai sensi dell'articolo 360 numero 3 e numero 4 del codice di procedura civile per violazione falsa applicazione degli articoli 115 primo comma e 116 del codice di procedura civile degli articoli 2697 e 2729 del codice civile, dell'art. 162, commi primo, quarto e settimo del DPR numero 917 del 1986, dell'articolo 5, commi primo e quinto della Convenzione It. Sv. contro le doppie posizioni, ratificata con legge numero 943 del 1978.

Nella sostanza viene criticato l'esame disarticolato e atomistico dei singoli elementi di fatto rinvenuti dai verificatori e pacifici in causa. Viene criticata alla CTR la circostanza di aver perso di vista il disegno ultimo teso a dissimulare una stabile organizzazione in It. della *holding* el.

Ancora, il patrono erariale lamenta che la CTR abbia ulteriormente violato le norme sulle presunzioni e quelle sulla nozione di stabile organizzazione personale, perché dai dati di fatto acquisiti e riportati non ha tratto l'inferenza logica che la società it. costituisce stabile organizzazione della capogruppo el.

Il motivo non può essere accolto.

La nozione di stabile organizzazione e i criteri per dimostrarla stati oggetto di approfondimento di questa Corte con orientamento cui merita qui dare continuità, con particolare riguardo – precipuamente alla fattispecie It./Sv. – alle sentenze n. 36690/2022, n. 1709/2023 e 2597/2023.

Ed infatti, la cornice normativa di riferimento è stata recentemente delineata da Cass. n. 36690/2022 nei seguenti termini: "La stabile organizzazione, istituto di origine convenzionale, ha ricevuto una disciplina compiuta nell'ordinamento interno a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 12/12/2003, n. 344, all'art. 162, D.P.R. 22/12/1986, n. 917, il quale, nella versione applicabile *ratione temporis* (ovvero nella versione precedente alla novella introdotta dall'art. 1 della legge del 27/12/2017, n. 205, conseguente alla modifica, nel 2017, del modello OCSE), nel sesto e nel settimo comma, che qui interessano, così dispone: "6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni. 7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività". La già citata convenzione tra It. e Sv. (...) così recita (...) (al paragrafo) 5 dell'art. 5 "Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.". Quanto al rapporto tra le due fonti appena richiamate, deve sottolinearsi che quella convenzionale, a sua volta conforme al modello Ocse di convenzione tra gli Stati in materia di doppia imposizione, preesisteva al D.Lgs. n. 344 del 2003, che ha introdotto nel t.u.i.r. l'art. 162 ante riprodotto, (...) dando attuazione all'art. 4, comma 1, lettera a), della legge delega 7 aprile 2003, n. 80, che prevedeva l'introduzione della nozione interna di stabile organizzazione, prescrivendone l'elaborazione "sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni". È quindi evidente la relazione di circolarità che, nella definizione e nell'interpretazione della nozione di stabile organizzazione, lega la norma interna di cui all'art. 162 D.P.R. n. 917 del 1986, già modellata sui criteri convenzionali, alla specifica singola previsione convenzionale e, pertanto, agli strumenti che sono di ausilio all'interpretazione di quest'ultima (in particolare il modello di convenzione – tipo ed il relativo commentario Ocse). Fermo restando, comunque, che (come rilevato da Cass. 20/11/2019, n. 30140, in motivazione) le convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell'art. 10, comma 1, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento It. no alle norme del diritto internazionale) e dell'art. 117 Cost. (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria, anche dall'art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973 ("nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in It. ") e dall'art. 169 del D.P.R. n. 917 del 1986 (per il quale le disposizioni dello stesso t.u. "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione")". 1.3. Per la giurisprudenza di questa Corte, alla quale va data continuità, "In tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente (...) l'accertamento deve essere condotto sul piano formale, ma anche – e soprattutto – su quello sostanziale" (Cass. n. 14573/2018 che, in motivazione, richiama Cass. nn. 28815/2010, 20597/2011, 1103/2013), con la precisazione che "Per l'imponibilità del reddito d'impresa del soggetto non residente, è necessaria: una presenza che sia incardinata nel territorio dell'altro Stato e dotata di una certa stabilità; una sede di affari capace, anche solo in via potenziale, di produrre reddito; un'attività autonoma rispetto a quella svolta dalla casa madre" (Cass. n. 21693/2020; conf., Cass. n. 30033/2018).

Con motivazione analitica su otto punti da pagina 12 a pagina 16, la sentenza qui in scrutinio ha esaminato partitamente, ma complessivamente, tutti gli elementi caratteristici della stabile organizzazione, in parametro ai citati presupposti normativi. Pertanto, con un apprezzamento di merito che esula dallo scrutinio di questa Corte, il giudice di appello ha dato conto del dell'insussistenza della stabile organizzazione, ma della presenza di un sog-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

getto mediatore o commissionario indipendente, la cui capacità contributiva ha trovato tassazione in It. senza attrarre la *holding* el.

È appena il caso di rammentare che il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione (tra le tante: Cass. 11 gennaio 2016 n. 195; Cass. 30 dicembre 2015, n. 26610).

Come è noto, il ricorso per cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale, ma solo la facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico -formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (Cass. 4 novembre 2013 n. 24679; Cass. 16 novembre 2011 n. 27197; Cass. 6 aprile 2011 n. 7921; Cass. 21 settembre 2006 n. 20455; Cass. 4 aprile 2006 n. 7846; Cass. 9 settembre 2004 n. 18134; Cass. 7 febbraio 2004 n. 2357). Né il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto ad un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti (ad es.: Cass. 7 gennaio 2009 n. 42; Cass. 17 luglio 2001 n. 9662).

Il secondo motivo non può quindi essere accolto.

Con il terzo motivo si prospetta censura ai sensi dell'articolo 360 numero 5 codice di procedura civile per omesso esame di punti di fatto controversi e decisivi.

Nella sostanza si ripropongono con diversa configurazione le medesime doglianze del motivo che precede configurandolo secondo il diverso parametro di legittimità. Segnatamente il patrono erariale lamenta non essere stati considerati gli elementi caratterizzanti l'assenza di autonomia imprenditoriale della società it., il controllo puntuale e stringente sotto ogni profilo, organizzativo e gestionale, da parte della controllante el., leggerezza di gestione che si traduce nella presenza di autonoma organizzazione.

Come emerge già da pagina 59, i fatti che vengono ritenuti omessi sono poi criticati nella loro valutazione da parte del collegio di appello che risulta così averne preso cognizione. Il motivo si traduce nella richiesta di rivalutazione del merito dell'apporto probatorio dedotto dalle parti, con richiesta di esito diverso rispetto a quello scaturito nel giudizio di appello.

Il motivo non può quindi essere accolto. Per completezza argomentativa, quanto alla denuncia di vizio di motivazione, poiché è qui in esame un provvedimento pubblicato dopo il giorno 11 settembre 2012, resta applicabile ratione temporis il nuovo testo dell'art. 360, comma primo, n. 5) c.p.c. la cui riformulazione, disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, secondo le Sezioni Unite deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

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 (Cass. Sez. Un. 7 aprile 2014 n. 8053).

Il motivo è quindi inammissibile prima che infondato.

In conclusione, la fondatezza del primo motivo non si traduce in interesse alla cassazione della sentenza, restando rigettati gli altri due motivi che si traducono nell'insussistenza della stabile organizzazione in It., venendo così meno il presupposto impositivo.

Il rigetto del ricorso principale comporta l'improcedibilità dell'incidentale espressamente qualificato condizionato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115.

P.Q.M. – La Corte rigetta il ricorso principale. Dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro trentacinquemila/00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge. *(Omissis).*

Riflessioni in tema di stabile organizzazione personale nell'era pre-BEPS e *post*-BEPS

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La questione controversa. – 3. La decisione della Corte di Cassazione. – 4. I criteri per individuare un agente dipendente nell'era pre-BEPS. – 4.1. L'interpretazione formale. – 4.2. L'approccio sostanziale. – 5. Il Modello OCSE 2017 e i nuovi criteri per l'individuazione di un agente dipendente. – 6. La stabile organizzazione personale nella Convenzione Multilaterale BEPS. – 7. A rischio la perdurante attualità dell'art. 5, parr. 4 e 5, della Convenzione Italia-Svizzera? – 8. Considerazioni conclusive.

1. – *Introduzione*

Con la sentenza n. 992 del 10 gennaio 2024 la Corte di Cassazione si è pronunciata sulla disciplina convenzionale della stabile organizzazione, con particolare riferimento alla Convenzione Italia-Svizzera.

Il caso in esame costituisce l'occasione per un approfondimento sulla figura del commissionario e su quando esso possa realmente configurare una stabile organizzazione personale in Italia, una questione che negli ultimi anni ha visto le amministrazioni finanziarie dei vari Stati e i contribuenti propendere per interpretazioni contrastanti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Parliamo di un tema che appare di grande interesse, anche alla luce delle novità apportate dall'*Action 7* del Progetto BEPS, poi recepite nel Modello OCSE 2017 e nella Convenzione Multilaterale.

In primo luogo, dopo aver illustrato la questione controversa e la decisione a cui giunge la Suprema Corte, si cercherà di capire se l'esito finale favorevole al contribuente derivi da una corretta interpretazione del contenuto del Modello OCSE e del suo Commentario ai quali si ispira il testo della Convenzione Italia-Svizzera.

Dopodiché, si analizzeranno le modifiche introdotte dal Modello OCSE 2017 in materia di stabile organizzazione personale, evidenziando le principali novità rispetto alle precedenti versioni e alcune criticità che ne derivano sul piano interpretativo.

Si tratta di modifiche che, come detto, sono state accolte all'interno della Convenzione Multilaterale, motivo per cui non si potrà prescindere anche da una sua attenta analisi, ponendo particolare enfasi sulla posizione dell'Italia che ha espresso una riserva in merito all'applicabilità dell'art. 12.

Il sesto e ultimo paragrafo sarà dedicato all'attuale ruolo svolto dai paragrafi 4 e 5 dell'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera, riflettendo su una loro perdurante attualità, tenuto conto che la Cassazione, con l'ordinanza n. 36679 del 2022, ha optato per una loro interpretazione dinamica.

Il contributo si conclude con delle osservazioni che hanno l'obiettivo di fare chiarezza sulla corretta interpretazione dell'istituto della stabile organizzazione personale nelle convenzioni contro la doppia imposizione.

2. – *La questione controversa*

La vicenda trae origine da una contestazione dell'Agenzia delle entrate di Milano, relativa alla configurazione, da parte di una *holding* svizzera (*The Swatch Group S.A.*, d'ora in avanti *holding*), di una stabile organizzazione personale occulta in Italia. La *holding* era a capo di un gruppo ben strutturato, con quest'ultima che deteneva l'intero capitale delle società del gruppo, così composto: una società italiana, che svolgeva il ruolo di coordinamento commerciale dei prodotti in Italia (*The Swatch Group* It. Spa); una società portoghese, che svolgeva il ruolo di distributore del prodotto (*The Swatch Group* Europa s.a.); un'altra società svizzera, che deteneva il marchio; due società lussemburghesi, che svolgevano funzioni di bilanciamento finanziario del gruppo; infine, altre società del gruppo produttrici di orologi e altre società che svolgevano le medesime funzioni della società italiana in altri Stati.

La società italiana commercializzava i prodotti a marchio *Swatch* in Italia in nome proprio, ma per conto della società portoghese, la quale

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

acquistava a sua volta i prodotti dalle società afferenti al gruppo e produttrici di orologi, anche se la merce veniva spedita direttamente dalla Svizzera all'Italia. Dunque, la società portoghese risultava essere l'importatore, che agiva e ottemperava agli adempimenti fiscali connessi alle operazioni doganali tramite rappresentante in Italia. Sulla base di tali fatti, secondo l'Ufficio sussisteva una stabile organizzazione sotto il profilo soggettivo e oggettivo.

In primo luogo, i verificatori hanno ritenuto che la società italiana dipendesse giuridicamente dalla *holding*, che ne ha il controllo totale, in quanto detiene l'intero capitale, e il coordinamento totale, grazie alla presenza di suoi dipendenti nel Consiglio di amministrazione della società italiana e a un continuo controllo di dati e informazioni via mail con spessore invasivo; di conseguenza, la controllata italiana sarebbe una mera struttura di gestione della controllante e senza rappresentanza autonoma.

In secondo luogo, la società italiana dipende sia economicamente che finanziariamente dalla *holding*: economicamente, in quanto agendo come commissionaria della società portoghese non assume alcun rischio imprenditoriale, e, al contempo, è la *holding* che decide il prodotto, il prezzo di vendita e le altre scelte operative; finanziariamente, giacché sussiste una tesoreria centralizzata e la gestione dei flussi di cassa viene effettuata tramite le società lussemburghesi.

Un altro elemento di rilevante importanza messo in luce dai verificatori è che la *holding* ha dei propri fiduciari in ogni società del gruppo, che ha un unico assetto commerciale e contrattuale, motivo per cui la controllata portoghese non ha un autonomo potere di rappresentanza, ma agisce come interposizione della *holding*. Inoltre, tale società ha sede a Madeira e gode di un regime fiscale agevolato paragonabile a un paradiso fiscale.

Alla luce dei suddetti elementi emersi dai pvc a seguito dell'espletamento di una lunga indagine, l'Ufficio ha notificato alla *holding* svizzera gli avvisi di accertamento ires e irap per gli anni dal 2001 al 2010, sul presupposto dell'esistenza di una stabile organizzazione personale occulta in Italia tramite la consociata portoghese. Avverso tali atti ricorreva la *holding*, i cui ricorsi sono stati però respinti dai giudici di primo grado, che hanno confermato il contenuto degli avvisi di accertamento, riconoscendo che si trattasse a tutti gli effetti di uno schema di pianificazione fiscale aggressiva posto in essere per evitare l'imposizione fiscale in Italia.

La ricorrente proponeva appello avverso la sentenza di primo grado, evidenziando come la società italiana sia un soggetto di diritto autonomo con connesso rischio imprenditoriale e indipendente dalle altre società del gruppo, non sussistendo alcuna dipendenza soggettiva e oggettiva, così

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

come stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, nonché dal Modello OCSE e dal suo Commentario.

Per i giudici di secondo grado è corretto, come rilevato da entrambe le parti, affermare che, affinché possa esistere una stabile organizzazione occorre accertare se sussiste la dipendenza economica e giuridica (dipendenza soggettiva) e se manca l'autonomia negoziale (dipendenza oggettiva).

Per quanto riguarda il rapporto di controllo, essi hanno ritenuto irrilevante che la *holding* detenesse l'intero capitale della società portoghese e di quella italiana, dacché la mera detenzione del capitale non influisce sull'attività della controllata. Quanto al rapporto di concomitanza nel Consiglio di amministrazione, a nulla rileverebbe la partecipazione di uno stesso soggetto in più Consigli di amministrazione, in quanto avrebbe il mero scopo (lecito) di esercitare uniformità di intenti, non andando in alcun modo a snaturare l'organo gestorio.

Sulla dipendenza economica i giudici ritengono che l'esistenza di un mandato monomandatario con la controllata portoghese ha rilevanza solo ai fini della congruità dei prezzi infragruppo e delle commissioni pattuite, e che la regola del gruppo sulla politica di vendita e sui prezzi non implica *sic et simpliciter* che non esista il rischio di impresa. Anche la dipendenza finanziaria non sussisterebbe, in quanto l'esistenza di un servizio di tesoreria centralizzato non è avulso da altre realtà economiche, e, al contempo, garantirebbe un risparmio in termini di oneri finanziari.

L'ultima questione analizzata attiene all'esistenza di un vantaggio fiscale del gruppo, tenuto conto che la società portoghese, come detto, ha sede a Madeira e gode di un regime fiscale assimilabile a un paradiso fiscale. Secondo i giudici tale vantaggio fiscale è riconosciuto dalla Comunità Europea, pertanto il gruppo è libero di operare laddove il conseguimento di un vantaggio fiscale è lecito, sempreché sia dimostrata, come in questo caso, la concreta operatività dell'impresa.

Orbene, alla luce di tali considerazioni, i giudici di secondo grado, accogliendo nel merito l'appello e in totale riforma della sentenza di primo grado, hanno dichiarato l'inesistenza di una stabile organizzazione occulta in Italia riconducibile alla *holding* svizzera.

3. – *La decisione della Corte di Cassazione*

Con la ordinanza n. 992 del 10 gennaio 2024 la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sulla disciplina convenzionale della stabile organizzazione, ponendo innanzitutto l'accento su un suo recente orientamento al quale ha ritenuto di dover dare continuità. Difatti, con la sentenza n.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

36690 del 2022 la Suprema Corte aveva già avuto modo di stabilire che tra l'art. 162 del t.u.i.r., nella versione applicabile *ratione temporis* (1), e i paragrafi 4 e 5 dell'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera (2), vi fosse una evidente relazione di circolarità che, nella definizione e nell'interpretazione della nozione di stabile organizzazione, lega l'art. 162 alla specifica disposizione convenzionale, e, pertanto, agli strumenti che sono di ausilio a una sua corretta interpretazione (Modello OCSE e il suo Commentario).

La Corte, in secondo luogo, dopo aver confermato la valenza di fonte primaria delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (3), ha voluto ribadire che in tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione della stabile organizzazione, l'accertamento deve essere condotto sul piano formale ma soprattutto su quello sostanziale, osservando che i giudici di merito avessero analizzato complessivamente tutti gli elementi caratteristici della stabile organizzazione secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, dal Modello OCSE e dal suo Commentario, arrivando a concludere che non sussiste una stabile organizzazione in Italia e che la società italiana del gruppo rappresenta un agente indipendente la cui capacità contributiva trova tassazione in Italia senza attrarre la *holding* svizzera.

---

(1) Il riferimento è al 6° e 7° comma della versione precedente alla novella introdotta dall'art. 1 della l. n. 205 del 2017, che si ispira alle modifiche apportate dal Modello OCSE 2017.

In particolare, il 6° comma prevedeva che "Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal 7° comma, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al 1° comma il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni".

Quanto al 7° comma, quest'ultimo stabiliva che "Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno *status* indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività".

(2) Il cui contenuto è molto simile a quello dei paragrafi 6 e 7 dell'art. 162 appena menzionati.

(3) Si tratta di convenzioni che sono state recepite nell'ordinamento con legge di ratifica, nel rispetto dell'art. 10, 1° comma, Cost., secondo cui l'ordinamento interno deve adattarsi alle norme del diritto internazionale, e dell'art. 117 Cost., che prevede l'obbligo dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e agli obblighi internazionali. Più precisamente, nell'ordinamento tributario garantiscono che la normativa domestica sia informata ai princìpi unionali e agli obblighi internazionali, sia l'art. 75 del d.p.r. n. 600 del 1973, che fa salva la prevalenza degli accordi internazionali resi esecutivi in Italia nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sia l'art. 169 del t.u.i.r., che stabilisce l'applicazione delle disposizioni dello stesso testo unico anche in deroga agli accordi internazionali, se più favorevoli al contribuente.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

A tale proposito, la Suprema Corte ha ricordato di non avere il potere di riesaminare nel merito la vicenda processuale, potendo solo controllare, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, le argomentazioni svolte dai giudici di merito, ai quali spetta in via esclusiva il compito di individuare le fonti del proprio convincimento.

4. – *I criteri per individuare un agente dipendente nell'era pre-BEPS*

4.1. – *L'interpretazione formale*

Come detto, i giudici di seconde cure hanno ritenuto corretto, ai fini dell'individuazione della figura di un agente dipendente, verificare se sussiste la dipendenza economica e giuridica e, al contempo, se manca l'autonomia negoziale, ovverosia il potere di trattare in via formale e sostanziale con forme vincolanti per il soggetto estero. Inizieremo la nostra indagine partendo da quest'ultimo requisito che, seppur poi trascurato dai giudici, appare di grande rilievo ai fini che qui ci occupano.

Una delle questioni più controverse diffuse in dottrina e nella giurisprudenza domestica e internazionale attiene al corretto significato da attribuire alle parole *"authority to conclude contracts in the name of the enterprise"*, contenute nell'art. 5, par. 5, delle versioni del Modello OCSE precedenti a quella del 2017 (4), il quale prevede che un agente configura una stabile organizzazione di un'impresa estera se ha il potere di concludere contratti in nome della stessa. Sul punto, la dottrina si è sempre chiesta se, un commissionario, da intendersi quale persona fisica o impresa, che agisce in nome proprio ma per conto di un'impresa estera (come nel caso in esame), possa configurare una stabile organizzazione personale di quest'ultima.

La risposta va ricercata nei differenti approcci adottati dai Paesi *civil law* e *common law* (5). Nei Paesi *civil law* si fa riferimento alla cosiddetta

---

(4) Esclusa la versione del 1963, in cui e parole *"authority to conclude contracts in the name of the enterprise"* si trovavano all'interno del paragrafo 4, il cui contenuto è stato in parte trasfuso nel paragrafo 5 del Modello OCSE del 1977, che è rimasto poi sostanzialmente invariato fino alla versione del 2014.

(5) Si sono occupati del dibattito J.F. Avery Jones – D.A. Ward, *Agent as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention*, in *European Taxation*, 1993; S.I. Roberts, *The Agency element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View, part one and two*, in *Intertax*, 1993; H. Pijl, *Agency Permanent Establishment: in the Name of and the Relationship between Article 5(5) and (6), part one,* in *Bulletin for International Taxation*, 2013; J.F. Avery Jones – J. Ludicke*, The origins of Article 5(5) and 5(6) of the OECD Model,* in *World Tax Journal,* IBFD, 2014. Più di recente,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"rappresentanza diretta", di conseguenza i contratti stipulati da un commissionario in nome proprio ma per conto di un'impresa estera non vincolano quest'ultima nei confronti dei terzi; al contrario, gli ordinamenti *common law* non operano una distinzione tra "rappresentanza diretta" e "rappresentanza indiretta", di conseguenza tutti i contratti stipulati dal commissionario sono quasi sempre vincolanti per l'impresa estera, tranne qualche eccezione. Questa distinzione tra i diversi ordinamenti non appare di poco conto, in quanto, se si adottasse un approccio prettamente formalistico, nei Paesi *civil law* un commissionario che agisce in nome proprio non potrebbe mai configurare una stabile organizzazione dell'impresa estera, mentre nei Paesi *common law* esisterebbe quasi sempre tale possibilità. È quindi interessante capire come hanno reagito fino ad ora le varie Corti nazionali, soffermandoci brevemente su alcuni dei casi più rilevanti nel panorama internazionale.

Uno di questi ha riguardato un'impresa britannica (*Zimmer Ltd*), che commercializzava prodotti ortopedici in Francia per il tramite di una propria commissionaria (*Zimmer France*), la quale agiva in nome proprio ma per conto di *Zimmer Ltd*. L'amministrazione finanziaria francese, a seguito di una lunga indagine, è arrivata a concludere che *Zimmer France* costituisse una stabile organizzazione di *Zimmer UK*, giacché essa agiva esclusivamente nell'interesse della propria controllante e sotto il suo stretto controllo. Non è stata però dello stesso avviso la Suprema Corte francese, la quale ha ritenuto che *Zimmer France* non costituisse una stabile organizzazione di *Zimmer* UK, in quanto i contratti che essa concludeva con i propri clienti non risultavano essere vincolanti per la casa madre britannica (6). La ragione di tale decisione risiede nel fatto che, seguendo l'approccio *civil law*, il commissionario è l'unico soggetto che interagisce con il cliente e che gli consegna la merce, con la conseguenza che quest'ultimo potrebbe avviare un'azione legale solo nei confronti del commissionario e

---

ha affrontato la questione anche S. Austry, *Chapter 7: Agent PE: The "in the name of" Concept*, in *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, *EC and International Tax Law Series* (a cura di) G. Maisto, IBFD, 2019.

(6) *Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie,* 31 marzo 2010, Caso n. 304715-308525.

Per un'analisi più approfondita, si vedano B. Gouthière, *Zimmer: "Commissionaire" Agent Is Not a Permanent Establishment*, in *European Taxation*, 2010, 350-358; P-J. Douvier – X. Lordkipanidze, *Zimmer Case: The Issue of the Deemed Existence of a Permanent Establishment Based on Status as a Commissionarie*, in *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, 2010, Vol. 17, n. 4; C. Galli, *Commissionaire Permanent Establishment: Possible Repercussion of the Zimmer Case*, in *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, 2011, 28-32.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

non anche dell'impresa estera, la quale non potrà quindi mai configurare una stabile organizzazione. In buona sostanza, la Suprema Corte decise di adottare un approccio puramente formalistico, a nulla rilevando il cosiddetto *"dependence test"*.

Un altro caso degno di nota ha coinvolto la società *Dell Products* (7), residente fiscalmente in Irlanda e che commercializzava i propri prodotti in Norvegia per il tramite di una propria commissionaria, *Dell AS*, residente fiscalmente in Norvegia e che agiva in nome proprio ma per conto di *Dell Products.* Nonostante l'Amministrazione finanziaria norvegese ritenesse che *Dell AS* costituisse una stabile organizzazione di *Dell Products* ai sensi dell'art. 5, par. 5, della convenzione bilaterale Irlanda-Norvegia (8), la Suprema Corte norvegese ha ribaltato tale decisione, affermando che l'art. 5, par. 5, della convenzione, trova applicazione solo nei casi in cui l'agente vincola sul piano legale l'impresa estera, giacché questo sarebbe il corretto significato da attribuire alle parole *"in the name of"*.

Un cenno, infine, all'Italia. Vale la pena soffermarsi brevemente sul caso *Boston Scientific International BV* (9), una società residente fiscalmente in Olanda che svolgeva la propria attività in diversi Stati UE per il tramite delle proprie commissionarie, tra cui anche quella italiana (*Boston Scientific Spa*), che agivano in nome proprio ma per conto della società olandese. Secondo l'Amministrazione finanziaria italiana, *Boston Scientific Spa* non era un agente indipendente dalla sua controllante, né giuridicamente, né economicamente, pertanto veniva a configurarsi una stabile organizzazione personale in Italia di *Boston Scientific International BV*, che avrebbe dovuto pagare le imposte per i redditi ivi prodotti.

La Corte di Cassazione, non potendo riesaminare nel merito la vicenda processuale (10), si è concentrata sul secondo motivo del ricorso, con il

---

(7) *Norwegian Supreme Court,* Dec. 2, 2011, *Case* HR-2011-02245-A.

La sentenza è stata commentata da R. Zielke, *Commissionaire Structure as an Agency Permanent Establishment (PE): Low Risk for Foreign Principals Constituting a PE in Norway – Dell Products v. Government of Norway, Decision of the Norwegian Supreme Court of 2 December 2011*, in *Intertax*, Vol. 40, 2012, 494-496.

(8) Secondo cui configura una stabile organizzazione l'impresa che agisce per conto di un'altra impresa estera e, al contempo, ha il potere di concludere contratti in nome della stessa.

(9) La sentenza è stata commentata da P. Pistone, *Italy: Can agent activities of an Italian Subsidiary constitute a Permanent Establishment of Its Foreign Parent?,* in *Tax Treaty Case Law around the Globe 2013*, IBFD.

(10) I giudici, nei primi due gradi di giudizio, hanno accolto le difese del contribuente, chiarendo che la società italiana non configurasse una stabile organizzazione in quanto direttamente coinvolta nei rapporti con i clienti, assumendosi i rischi imprenditoriali legati ai casi di prodotti difettosi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quale l'Amministrazione finanziaria affermava che fosse stato violato l'art. 5, par. 5, della Convenzione Italia-Olanda, e ciò in quanto la commissionaria italiana, nella sostanza, esercitava abitualmente il potere di concludere contratti in nome della controllante olandese. Secondo la Suprema Corte, il fatto di poter esercitare abitualmente questo potere non era di per sé sufficiente a dimostrare che la società italiana avesse dei poteri di rappresentanza, anche alla luce del fatto che essa interagiva direttamente con i propri clienti e nel proprio interesse (11).

Questa decisione differisce rispetto ai casi *Zimmer* e *Dell* Norvegia, in quanto la Corte di Cassazione italiana non esclude a priori la possibilità che un commissionario possa configurare una stabile organizzazione, ma ciò dovrà essere valutato caso per caso.

La posizione dell'Italia si collocherebbe quindi in una via di mezzo tra un approccio formale e un approccio sostanziale (12).

4.2. – *L'approccio sostanziale*

A un approccio formale dovrebbe sempre affiancarsi un approccio sostanziale, che consiste nell'accertare se l'intermediario dipenda sia economicamente che giuridicamente dall'impresa estera (13). Nel caso in esame i giudici, ai fini del proprio convincimento, hanno deciso di optare esclusivamente per tale ultimo approccio, ispirandosi in gran parte al contenuto del Modello OCSE precedente alla versione del 2017.

Quanto alla dipendenza giuridica, è indubbio che la valutazione debba essere effettuata tenendo conto dei poteri di controllo riconosciuti all'impresa estera. In primo luogo, il Commentario al Modello OCSE 2014 prevede che, se le attività commerciali che il mandatario esercita nei confronti dell'impresa estera sono soggette a dettagliate istruzioni, il requisito dell'indipendenza viene meno (14), chiarendo che ciò che rileva è che l'intermediario riceva tali istruzioni su come svolgere il proprio lavoro (15). Detto in altri termini, all'impresa estera è concesso dare istruzioni, l'im-

---

(11) *Ibidem.* Secondo Pistone, *"the Corte di Cassazione has for the first time acknowledge that the activities of a commissionaire are to be determined in a way that takes into account the criteria contained in the OECD Commentary".*

(12) Così osserva S. Austry, *Chapter 7: Agent PE: The "in the name of" Concept*, cit., 163.

(13) Cfr. art. 5, par. 37 del Commentario al Modello OCSE 2014.

(14) Cfr. art. 5, par. 38 del Commentario al Modello OCSE 2014.

(15) Cfr. art. 5, par. 38.3 del Commentario al Modello OCSE 2014, secondo cui un agente indipendente *"will not be subject to detailed instructions from the principal as to the conduct of the work".*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

portante è che essa non ecceda quanto di propria competenza, dovendosi affidare alle capacità e alle competenze dell'agente (16).

Venendo al caso concreto, trovo condivisibile la decisione dei giudici di seconde cure, nella misura in cui affermano che l'assiduo scambio di informazioni e la continua richiesta di dati siano in linea con la necessità di coordinamento del gruppo, e che in ogni caso il contenuto delle mail non ha provato in alcun modo l'azzeramento del potere decisionale della società italiana, la quale possiede quindi una propria autonomia operativa (17).

Sempre sotto il profilo giuridico, il Commentario OCSE prevede espressamente la non rilevanza dei rapporti infragruppo, e che quindi il controllo che una società esercita sulla sua controllata non prova che quest'ultima non possieda il requisito dell'indipendenza. Pertanto, per valutare se una società controllata possa essere considerata come agente dipendente dalla sua controllante, bisogna tener conto degli stessi criteri che vengono applicati alle società indipendenti (18).

Anche in questo caso mi pare condivisibile la posizione assunta dai giudici, che hanno ritenuto irrilevante il fatto che la *holding* svizzera detenesse l'intero capitale della società portoghese e di quella italiana.

Appare più complessa la questione riguardante il profilo economico. Il Commentario stabilisce, innanzitutto, che uno dei principali criteri per capire se vi sia o meno una dipendenza economica attiene alla cosiddetta *risk analysis*, ovverosia occorre verificare se il rischio economico sia sostenuto dall'intermediario o dall'impresa estera che quest'ultimo rappresenta (19). Nel nostro caso, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la società italiana dipendesse economicamente dalla *holding* svizzera, giacché agendo come commissionaria della società portoghese non avrebbe alcun rischio imprenditoriale, e, al contempo, è la *holding* a decidere il prodotto e il prezzo di vendita. Mi pare confusa e per nulla convincente la posizione dell'Amministrazione finanziaria, dacché, il fatto che la *holding* svizzera abbia il potere decisionale sulle scelte operative della società italiana rileverebbe, tutt'al più, sotto il profilo della dipendenza giuridica, che, come

---

(16) *Ibidem.* Viene chiarito che *"The fact that the principal is relying on the special skill and knowledge of the agent is an indication of independence"*.

(17) A tale proposito, secondo l'OCSE *"The provision of information which is simply intended to ensure the smooth running of the agreement and continued good relations with the principal is not a sign of dependence"*.

(18) Cfr. art. 5, par. 38.5 del Commentario al Modello OCSE 2014.

(19) *"Another important criterion will be whether the entrepreneurial risk has to be borne by the person or by the enterprise the person represents"*. Cfr. art. 5, par 38.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

detto pocanzi, non sussisterebbe nel nostro caso, in quanto orientare la gestione è in linea con l'attività di un gruppo.

A mio avviso, nel valutare la soggezione della commissionaria italiana ai rischi economici dell'attività svolta, l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto tenere in considerazione altri fattori, tra cui i costi sostenuti per il personale o i costi di struttura, e, in particolare, il fatto che la società italiana percepisse delle provvigioni. Difatti, se un'impresa percepisce delle provvigioni all'aumentare del volume delle vendite aumenteranno anche i ricavi, di conseguenza il rischio economico ricadrebbe su di essa, la quale per poter massimizzare i propri profitti dovrà affidarsi alle proprie capacità e competenze nella vendita dei prodotti. Diversamente, se l'intermediario venisse, ad esempio, remunerato con il metodo di *transfer pricing* del *cost plus*, quest'ultimo conoscerebbe a priori la propria remunerazione, non assumendo alcun rischio imprenditoriale e dipendendo economicamente dall'impresa estera (20).

Un secondo criterio di rilevante importanza attiene al numero di imprese rappresentate dall'intermediario residente. Secondo il Commentario, se l'agente agisce esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di un'impresa estera è meno probabile che esso sia indipendente economicamente; ne consegue che maggiore è il numero di imprese per le quali presta la propria opera, maggiore sarà la sua indipendenza economica. Ad ogni modo, tale condizione non è di per sé determinante, ma bisognerà tener conto di tutti i fatti e delle circostanze del caso (21). Ciò è in linea con quanto affermato dai giudici, secondo i quali l'esistenza di un mandato monomandatario con la società portoghese avrebbe rilevanza solo ai fini della congruità dei prezzi e delle commissioni pattuite, ma non è sufficiente per sostenere che quest'ultima svolga un'attività fittizia a beneficio esclusivo della *holding*.

L'adozione di un approccio sostanziale ha avuto un importante impatto nella giurisprudenza spagnola, in particolare nel noto caso *Dell* (22), che

---

(20) A una simile conclusione è giunto il Tribunale Amministrativo di Parigi nel noto caso *Google* (FR: TA, 12 luglio 2017, Caso 1505178/1-1, *Google Ireland Ltd v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'industrie*). In particolare, l'Amministrazione finanziaria francese, a seguito di un controllo presso la società *Google France*, ha ritenuto che quest'ultima dipendesse economicamente da *Google Ireland*, in quanto l'accordo sui prezzi di trasferimento basato sul metodo del *cost plus* dimostrava come effettivamente *Google France* non avesse assunto alcun rischio finanziario. Il caso è stato sinteticamente affrontato da B. da Silva, *Chapter 8: The Indipendent Agent Exception*, in *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, *EC and International Tax Law Series* (a cura di) G. Maisto, IBFD, 2019, 178-180.

(21) Cfr. art. 5, par. 38.6 del Commentario OCSE 2014.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

questa volta si è concluso con un esito opposto rispetto alla decisione della Suprema Corte norvegese. L'Amministrazione finanziaria spagnola ha ritenuto che *Dell Spain* fosse a tutti gli effetti un agente dipendente di *Dell Ireland*, ai sensi dell'art. 5, par. 5, della Convenzione Irlanda-Spagna conforme al Modello OCSE, a nulla rilevando il fatto che essa agisse in nome proprio ma per conto di *Dell Ireland*.

Nell'ultimo grado di giudizio la Corte Spagnola ha confermato la posizione dell'Amministrazione finanziaria, ribadendo il fatto che *Dell Spain* fosse un agente dipendente di *Dell Ireland,* giacché essa agiva sotto la direzione e il controllo di quest'ultima, la quale, al contempo, era l'unica società nei confronti della quale *Dell Spain* prestava la propria opera. Tali elementi sono stati sufficienti, secondo i giudici, per affermare l'esistenza di una dipendenza sotto entrambi i profili, giuridico ed economico.

Come vedremo, la decisione della Corte spagnola di adottare un'interpretazione estensiva della nozione di agente dipendente, che ritroviamo anche nei casi *Borax* e *Roche*, seppur fortemente criticata dalla dottrina (23), appare in linea con le novità apportate dall'*Action 7* del Progetto BEPS.

5. – *Il Modello OCSE 2017 e i nuovi criteri per l'individuazione di un agente dipendente*

Come abbiamo visto sinora, le Amministrazioni finanziarie dei vari Stati hanno provato a limitare, nella quasi totalità dei casi senza riscontrare grande successo (come nel caso in esame), le condotte potenzialmente elusive poste in essere dalle multinazionali volte a minimizzare il loro carico fiscale. Lo schema è quasi sempre il medesimo: la società controllante che risiede in un Paese con un basso livello di tassazione e che esercita la propria attività, per il tramite delle proprie controllate, in diversi

---

(22) ES: TS, 20 giungo 2016, Caso n. 1475 del 2016.

Tra i tanti commentatori, in particolare, si veda A.J. Martinez Jiménez, *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?*, in *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2016, 458-473; A.J. Martinez Jiménez, *Chapter 9: The Spanish Saga on PEs: The Dell Judgment on "Commissionaires" and "Dependent Subsidiaries"*, in *Tax Treaty case Law around the Globe 2016*, IBFD.

(23) Cfr. A.J. Martinez Jimenez, *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?*, cit., 467. Secondo l'Autore, *"The conclusions of the Spanish tax administration and courts are not correct in terms of orthodox legal reasoning, i.e. the interpretation of tax treaties, in particular, article 5 of the OECD Model together with the OECD standards as represented by the Commentary to Article 5 of the OECD Model"*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Stati con un livello di tassazione decisamente più elevato. Per eludere lo *status* di stabile organizzazione, almeno sul piano formale, tali ultime società agiscono in nome proprio ma per conto della propria controllante; mentre per quanto riguarda i requisiti sostanziali, le multinazionali sono ben consapevoli del fatto che per l'Amministrazione finanziaria sia davvero difficile, sulla base delle linee guide contenute nel Modello OCSE e nel suo Commentario, giustificare l'assenza di un'indipendenza sia sul piano economico che giuridico.

Per far fronte a tali criticità, l'OCSE, con l'approvazione del *Final Report* sull'*Action 7* del Progetto BEPS (24), ha apportato delle rilevanti modifiche al testo dell'art. 5 del Modello OCSE 2014, comprese quelle relative alla definizione di "agente dipendente" che configura una stabile organizzazione.

In primo luogo, per quanto concerne l'interpretazione formale, il nuovo par. 5 dell'art. 5 del Modello OCSE 2017 prevede che quando una persona agisce per conto di un'impresa estera e, nel far ciò, conclude abitualmente dei contratti ovvero svolge il ruolo principale per la conclusione degli stessi, i quali verranno perfezionati senza modifiche sostanziali dalla casa madre, si deve ritenere che quest'ultima abbia una stabile organizzazione, a condizione che: tali contratti siano conclusi in nome dell'impresa estera; ovvero per il trasferimento della proprietà o per la concessione del diritto di utilizzo di beni di proprietà dell'impresa estera; ovvero, infine, per la fornitura di servizi da parte dell'impresa estera.

Sul punto, l'OCSE chiarisce che all'interno di tali casi rientra anche quello del commissionario che agisce in nome proprio ma per conto dell'impresa estera, lasciando intendere che l'obiettivo sia quello di superare le problematiche legate alle differenze esistenti, in termini di rappresentanza diretta e indiretta, tra gli ordinamenti *civil law* e *common law* (25).

La seconda rilevante modifica, che è quella che ci interessa più da vicino, attiene alla seconda parte del nuovo par. 6 dell'art. 5 del Modello

---

(24) OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report.*

(25) Cfr. par. 92 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE 2017, secondo cui *"A typical example would be the contracts that a "commissionnaire" would conclude with third parties under a commissionnaire arrangement with a foreign enterprise pursuant to which that commissionnaire would act on behalf of the enterprise but in doing so, would conclude in its own name contracts that do not create rights and obligations that are legally enforceable between the foreign enterprise and the third parties even though the results of the arrangement between the commissionnaire and the foreign enterprise would be such that the foreign enterprise would directly transfer to these third parties the ownership or use of property that it owns or has the right to use".*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

OCSE 2017, a norma del quale una persona che agisce "esclusivamente" o "quasi esclusivamente" per conto di una o più imprese con le quali è "strettamente correlata" non potrà essere considerata un agente indipendente.

Quanto all'esclusività del rapporto, non desta particolari dubbi esegetici il caso del commissionario che presta la propria opera a vantaggio di un'unica impresa; al contrario, appare più complesso capire cosa intenda il Modello OCSE quando parla di agire "quasi esclusivamente" per conto di una o più imprese. Il Commentario ha provato a chiarirne il significato, stabilendo che una persona (da intendersi sempre come persona fisica o impresa) agisce "quasi esclusivamente" per conto di un'impresa quando svolge almeno il 90% della propria attività a favore di quest'ultima (26). Probabilmente, nel valutare questa soglia, l'OCSE si è ispirata a una importante decisione del Tribunale statunitense nel noto caso *InverWorld*, in cui è stato stabilito che un agente non potesse essere considerato come indipendente in quanto svolgeva il 90% della propria attività a favore della propria controllante estera (27).

Il secondo e ultimo requisito contenuto nel paragrafo 6 prevede che tale persona debba agire per conto di una o più imprese con le quali è "strettamente correlata" (*closely related enterprises*). Sul punto, l'art. 5 del Modello OCSE 2017, al paragrafo 8, chiarisce che una persona è strettamente correlata a un'impresa se, sulla base dei fatti e delle circostanze, una ha il controllo dell'altra oppure entrambe sono controllate dalla stessa impresa (28).

Ciò che si evince dalla lettura del Modello OCSE 2017 è che, ad oggi, nel caso in cui una persona agisca "esclusivamente" o "quasi esclusiva-

---

(26) Ciò lo si desume dalla lettura del paragrafo 111 del Commentario al Modello OCSE 2017, secondo cui *"Where, for example, the sales that an agent concludes for enterprises to which it is not closely related represent less than 10 per cent of all the sales that it concludes as an agent acting for other enterprises, that agent should be viewed as acting "exclusively or almost exclusively" on behalf of closely related enterprises".*

(27) *US:US Tax Court, InverWorld Inc. v Commissioner*, TC Memo. Ne parla A. Pleijsier, *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?*, in *Intertax*, 2015, 151.

(28) In ogni caso, ci dice l'OCSE, una persona o un'impresa è considerata strettamente correlata a un'impresa nei seguenti casi: se possiede, direttamente o indirettamente, più del 50% delle partecipazioni nell'altra (nel caso in cui si trattasse di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del valore delle azioni della società o della partecipazione nella società); ovvero se un'altra persona o impresa possiede, direttamente o indirettamente, più del 50 per cento della partecipazione (nel caso in cui si trattasse di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del valore delle azioni della società o della partecipazione nella società) nella persona e nell'impresa o nelle due imprese.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mente" per conto di un'impresa con la quale è "strettamente correlata", essa non potrà mai essere considerata come un agente indipendente. Viene quindi eliminato il riferimento ai requisiti di dipendenza economica e giuridica, che rivestivano un ruolo fondamentale nella precedente versione del Modello OCSE.

Tale decisione non è stata esente da critiche, in quanto, nonostante sia apprezzabile lo sforzo dell'OCSE volto a contrastare le pratiche elusive, il fatto che il contribuente non possa dimostrare in alcun modo la propria indipendenza dall'impresa estera è apparso eccessivo (29).

6. – *La stabile organizzazione personale nella Convenzione Multilaterale BEPS*

Le modifiche apportate dal Modello OCSE 2017 in tema di stabile organizzazione personale appaiono in linea con il contenuto dello strumento multilaterale BEPS (d'ora in avanti *Multilateral Instrument* o Convenzione Multilaterale) (30), che deve essere considerato a tutti gli effetti come una vera e propria convenzione multilaterale che si va ad affiancare alle convenzioni bilaterali già in essere tra i vari Stati, senza sostituirle o modificarne il testo, come spesso avviene con i cosiddetti protocolli (31). Va notato, inoltre, che per poter garantire un elevato numero di adesioni il MLI è estremamente flessibile (32), con gli Stati aderenti che, per quanto riguarda alcune disposizioni, hanno la possibilità di apporre delle riserve ai

---

(29) In tal senso, si vedano B. da Silva, *Chapter 8: The Indipendent Agent Exception*, cit., 188-193, il quale ritiene che *"The most surprising aspect of the restriction now added in the second sentence of paragraph 6 is that it creates a non-rebuttable presumption, which does not provide for an examination of the actual situation or of taking facts and circumstances into account. The single criterion of acting for related parties disregards the possibility of demonstrating the agent has independent status. This appears to be disproportionate."*; M. Naniwadekar, *Analysing BEPS Action 7 in the Context of Agency Pes*, in *Intertax*, 2024, 35, secondo cui *"converting the presumption into an absolute rule without any basis for the taxpayer to demonstrate independence seems drastic"*.

(30) Si tratta di un importante risultato auspicato dall'*Action* 15 del Progetto BEPS, che si è posta come obiettivo quello di introdurre uno strumento che fosse potenzialmente in grado di modificare simultaneamente il contenuto di oltre tremila trattati fiscali senza che vi sia la necessità di rinegoziarli singolarmente. Cfr. *OECD, Action 15 Final Report 2015 – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*.

(31) Così P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, 3^ ed., Giappichelli, Torino, 2021, 300.

(32) Sulla flessibilità della Convenzione Multilaterale, si veda N. Bravo, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, in *World Tax Journal*, IBFD, 2016, 293-296.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fini della loro disapplicazione (33), totale o parziale, mentre per altre possono optare tra diverse alternative (34). Quest'ampia discrezionalità di cui godono gli Stati aderenti limita notevolmente il raggiungimento degli obiettivi prefissati dal Progetto BEPS, tra cui, come vedremo fra poco, quelli in materia di stabile organizzazione personale (35).

Ai fini che qui ci occupano ciò che rileva è il testo dell'art. 12, parr. 1 e 2, della Convenzione Multilaterale, il quale riprende il contenuto dell'art. 5, parr. 5 e 6, del Modello OCSE 2017. Difatti, sul piano formale, il paragrafo 1 prevede che una persona, per poter configurare una stabile organizzazione, non debba più necessariamente concludere dei contratti in nome dell'impresa estera, ma è sufficiente che essa agisca per conto di quest'ultima, e, nel far ciò, stipuli abitualmente o ricopra abitualmente il ruolo principale che porta alla stipula dei contratti, che vengono poi conclusi senza modiche sostanziali dalla casa madre (36); mentre sul piano sostanziale il paragrafo 2 chiarisce che una persona non potrà mai essere considerata come un agente indipendente qualora agisca "esclusivamente" o "quasi esclusivamente" per conto di una o più imprese con le quali è strettamente correlata.

Quanto all'Italia, va detto che il nostro legislatore con la legge di bilancio 2018 ha riformulato il testo dell'art. 162 del t.u.i.r., ispirandosi alle raccomandazioni dell'OCSE (37). Sui requisiti formali e sostanziali non mi pare che via sia nulla da aggiungere rispetto a quanto detto sino ad ora, giacché i paragrafi 6 e 7 dell'art. 162 riprendono quasi letteralmente il contenuto del Modello OCSE 2017 e della Convenzione Multilaterale (38).

---

(33) È sufficiente che un solo Stato si avvalga della riserva per impedire la modifica della Convenzione bilaterale.

(34) In questo caso, si tratta delle cosiddette clausole opzionali, ed è necessario che entrambi gli Stati esercitino la medesima opzione affinché abbia effetto nei rapporti bilaterali.

(35) Per un'ampia panoramica sulle criticità che contraddistinguono il *Multilateral Instrument*, si rinvia a D. Dorigo, *L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni: verso un diritto tributario internazionale dell'incertezza?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 559-586.

(36) Cfr. art. 5, par 5, del Modello OCSE 2017. Come abbiamo già visto, si parla di contratti in nome ovvero per il trasferimento della proprietà o del diritto di utilizzo di beni dell'impresa non residente.

(37) Per una disamina dell'istituto della stabile organizzazione personale nel nuovo art. 162 del t.u.i.r., si rinvia a A.M. Gaffuri, *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Giappichelli, Torino, 2021, 244-309.

(38) A partire dal 2018 anche la disciplina domestica prevede che: 1) per poter configurare una stabile organizzazione una persona non debba più necessariamente concludere dei contratti in nome dell'impresa estera, ma è sufficiente che essa agisca per conto di quest'ultima, e, nel far ciò, concluda abitualmente o operi ai fini della conclusione dei

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ad ogni modo, è importante ricordare che l'Italia, ad oggi, nonostante abbia rinnovato l'istituto della stabile organizzazione rendendolo conforme al Modello OCSE, ha esercitato la propria riserva in merito all'applicabilità dell'art. 12 della Convenzione Multilaterale, dimostrando di non aver accolto con favore il carattere innovativo di tale disposizione. Vi è, tuttavia, una curiosità che non si può fare a meno di osservare, ovverosia che negli ultimi anni l'Italia ha stipulato delle convenzioni bilaterali con diversi Paesi optando intenzionalmente (non potrebbe essere altrimenti) per l'adozione del testo dell'art. 12 della Convenzione Multilaterale, con ciò ponendosi in contrasto con quanto affermato pocanzi (39).

Uno sguardo, infine, ad alcuni degli Stati che sono stati protagonisti di un acceso dibattito sulla figura del commissionario e sul fatto che esso possa o meno configurare una stabile organizzazione personale dell'impresa estera. Non sorprende la scelta della Spagna, la quale ha accolto con favore il contenuto dell'art. 12, confermando l'ormai consolidato orientamento della propria giurisprudenza che negli anni ha sempre cercato di superare quell'approccio puramente formalistico che faceva emergere delle differenze tra gli ordinamenti *civil law* e *common law* (40). Come la Spagna, anche la Francia e la Norvegia, che aderiscono alla Convenzione Multilaterale, hanno deciso di non esprimere alcuna riserva in merito all'art. 12; decisione che, va detto, è a mio avviso sorprendente, dacché risulta essere in controtendenza rispetto agli orientamenti giurisprudenziali dei due Stati.

Pur non essendo stata una vera e propria protagonista dei più noti casi giurisprudenziali in materia di stabile organizzazione personale, merita un ultimo cenno anche la Germania, che ha deciso di esprimere una riserva in merito all'applicabilità dell'art. 12, ma a differenza dell'Italia ha chiarito le ragioni di questa scelta, ovverosia di non condividere il fatto che una persona che agisce esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di un'impresa alla quale è strettamente correlata non possa mai godere di

---

contratti, che vengono poi conclusi senza modiche sostanziali dalla casa madre (art. 162, par. 6); 2) una persona non potrà essere considerata come un agente indipendente qualora agisca "esclusivamente" o "quasi esclusivamente" per conto di una o più imprese con le quali è strettamente correlata (art. 162, par. 7). Vengono eliminate, quindi, le differenze tra gli ordinamenti *civil law* e *common law*, nonché la distinzione tra indipendenza sotto il profilo giuridico ed economico.

(39) Si vedano le convenzioni con Uruguay, Colombia, Cile e Giamaica.

(40) Sulla Convenzione Multilaterale BEPS e la posizione della Spagna, si rinvia a E. Escribano, *The Arrival of the New BEPS PE Clause in Actual Tax Treaties via the MLI: Impact, Risks and Need for Further Regulatory Changes (Particular Focus on Spain)*, in *Intertax*, 2023, 397-413.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

uno status indipendente; ciò, come abbiamo già avuto modo di osservare, appare in linea con le critiche mosse da autorevole dottrina internazionale.

In definitiva, dal quadro delineato si evince chiaramente come il *Multilateral Instrument*, per quanto sia uno strumento innovativo certamente apprezzabile, ad oggi non è in grado di garantire quel livello di certezza a cui tanto ambisce l'OCSE.

7. – *A rischio la perdurante attualità dell'art. 5, parr. 4 e 5, della Convenzione Italia-Svizzera?*

L'ultima questione che affronteremo concerne l'attuale ruolo svolto dall'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera, il cui contenuto è il medesimo nella quasi totalità delle convenzioni stipulate dall'Italia.

Prima però, occorre comprendere il ruolo svolto dal Modello OCSE nella sua più recente versione e dal suo Commentario.

In prima battuta, va detto che è indubbio che il Commentario al Modello OCSE rappresenti un importante strumento di interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione, la cui base giuridica va necessariamente ricercata all'interno degli articoli 31 e 32 della Convenzione di Vienna, nonostante, ad oggi, non sia ancora del tutto chiara la sua reale funzione (41).

Se si osservano inoltre i più noti casi giurisprudenziali in tema di stabile organizzazione personale, nonché il caso qui in esame, è facile notare come i giudici fondino sempre le proprie decisioni sul contenuto del Modello OCSE e del suo Commentario, facendo intendere implicitamente l'importanza che viene a quest'ultimo attribuita (42).

---

(41) Una parte della dottrina ritiene che la funzione del Commentario sia quella di chiarire il significato ordinario dei termini del trattato, riconducendolo quindi all'art. 31, par. 1 della Convenzione di Vienna (Cfr. E. Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany,* in *Tax Treaty Interpretation* (a cura di M. Lang), Amsterdam, *Kluwer Law International*, 2001, 135).

C'è anche chi ha sostenuto che il Commentario farebbe parte del "contesto" di cui all'art. 31, par. 2, della Convenzione.

Infine, secondo un'ultima tesi, che è quella che ha riscontrato maggiore successo in dottrina, il Commentario costituirebbe un mezzo di interpretazione complementare di cui all'art. 32 della Convenzione di Vienna. Tra i tanti, in particolare si veda K. Vogel, *The Influence of OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, in *Bullettin,* IBFD, 2000, 614 ss.

(42) Sul tema, si rinvia a B.J. Arnold, *The Interpretation of Tax Treaties: Looking to the Future*, in *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2022, 665-672. L'autore afferma espressamente che le disposizioni contenute nella Convenzione di Vienna siano in gran parte prive di significato, di conseguenza non rappresentano un'importante guida per i giudici. Dunque, secondo Arnold, guardando al futuro, bisognerebbe attribuire maggiore

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Più complessa è la questione che riguarda l'efficacia nel tempo del Commentario, un dibattito ampio e risalente, ma con dei riscontri pratici di strettissima attualità e di particolare rilievo ai fini che qui ci occupano (43). Occorre, infatti, capire se nell'interpretare il testo di una convenzione si debba tener conto del contenuto del Commentario che si riferisce alla versione più aggiornata del Modello OCSE (interpretazione dinamica o *ambulatory approach*); ovvero alla versione del Modello OCSE alla quale si sono ispirati gli Stati contraenti nel momento della stipula della convenzione (interpretazione statica o *static approach*).

Per certi versi l'interpretazione dinamica presenta sicuramente dei vantaggi, in quanto i trattati fiscali si inseriscono in un contesto giuridico ed economico in continua evoluzione che, come tale, necessita di un approccio dinamico, mentre l'approccio statico potrebbe, nel tempo, non rispondere più alle esigenze attuali (44); un altro vantaggio consisterebbe nel non dover modificare i singoli trattati.

Se pensiamo al Modello OCSE, esso ha storicamente deciso di sposare un'interpretazione dinamica del Commentario, dandone conferma anche nella sua ultima versione (45). Interpretazione dinamica che, tuttavia, è ammessa solamente nei casi in cui le modifiche siano finalizzate a chiarire il contenuto del Commentario come formulato nella sua precedente versione; al contrario, qualora tali modifiche ne alterassero, nella sostanza, il

---

rilevanza al Commentario al Modello OCSE, che a differenza delle disposizioni contenute nella Convenzione di Vienna è in grado di fornire una guida pratica per i giudici.

(43) Si sono occupati del dibattito P.J. Wattel – O. Marries, *The Legal Status of OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 2003, 43, 7; E. Reimer, *Interpretation of Tax Treaties,* in *European Taxation,* 1999, 39, 12; J. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries After a Treaty is Concluded,* in *Bulletin*, IBFD, 2002; M. Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation: Respons to Prof. Dr. Klaus Vogel*, in *Bulletin*, IBFD, 2000, 12; M. Lang – F. Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, in *Australian Tax Forum*, 2008, 23.

(44) In tal senso, N.C. Sharkey, *China's Tax Treaties and Beneficial Ownership: Innovative Control of Treaty Shopping or Inferior Law-Making Damaging to International Law?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, 65, 12, 658. Secondo l'Autore "*Two further issues complicate treaty interpretation. The first is whether they should be given a static or ambulatory interpretation. This is significant for tax treaties, as the taxes which they are dealing with change rapidly and they will rapidly become less useful if they are not given an ambulatory interpretation. For this reason, an ambulatory interpretation is generally preferred*".

(45) *"Other changes or additions to Commentaries should normally be applicable to the interpretation and application of the conventions concluded before their adoption as they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions or as to their application to specific situation"* (Cfr. paragrafo 35 dell'introduzione al Modello OCSE 2017).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

contenuto, non svolgerebbero più una funzione meramente chiarificatrice e verrebbe quindi privilegiata un'interpretazione statica (46).

Tutto ciò premesso, abbiamo ora gli strumenti che ci occorrono per comprendere l'attuale ruolo svolto dall'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera, con particolare riferimento ai paragrafi 4 e 5, che disciplinano le ipotesi in cui si possa configurare una stabile organizzazione personale e il cui testo riprende il contenuto del Modello OCSE del 1963.

Quanto al paragrafo 4, la Convenzione prevede che una persona che agisce in uno Stato contraente (Italia) per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente (Svizzera) viene considerata come una stabile organizzazione in Italia se dispone di poteri che esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa estera. In buona sostanza, il testo del paragrafo 4 limita le ipotesi di stabile organizzazione ai casi in cui i contratti vengono conclusi dall'agente in nome dell'impresa estera, non essendo sufficiente l'agire per conto di quest'ultima.

Dobbiamo quindi chiederci se le modifiche apportate dal Modello OCSE 2017 all'art. 5, par. 5, del Modello OCSE 2014, che sostanzialmente corrisponde al paragrafo 4 della Convenzione Italia-Svizzera, possano avere, ad oggi, una certa rilevanza. Sul punto è intervenuta qualche anno fa la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 36679 del 2022, dove la stessa ha avuto modo di privilegiare un'interpretazione dinamica dei paragrafi 4 e 5 della Convenzione Italia-Svizzera, escludendo l'ipotesi di una loro perdurante attualità (47). Secondo la Cassazione, nonostante il paragrafo 4 del Commentario all'art. 5 del Modello OCSE 2017 abbia espressamente previsto che le modifiche al Commentario, con riferimento alla nuova definizione di stabile organizzazione personale e di agente dipendente, si applichino solo per il futuro e non possano essere utilizzate per l'interpretazione dei vecchi trattati, il Commentario ai paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE 2017 svolge una funzione chiarificatrice, rappresentando quindi l'evoluzione di un'interpretazione condivisa dai Paesi Membri dell'OCSE e giustificando in questo modo l'adozione di un'interpretazione dinamica (48).

---

(46) È quanto osserva P. Pistone, *op. cit.*, 212-213.

(47) Il caso riguardava due società elvetiche che operavano in Italia per il tramite di un'agente ivi residente, il quale svolgeva un ruolo determinante per la conclusione dei contratti, che però venivano conclusi formalmente in Svizzera.

(48) Ha quindi formulato il seguente principio di diritto: *"In tema di imposte dirette, ai fini della definizione in termini sostanziali del concetto di stabile organizzazione personale, l'art. 5, par. 4 e 5, della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni va interpretato anche con l'ausilio del Commentario OCSE al relativo Modello convenzionale, potendo a*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Un'interpretazione dinamica del paragrafo 4 della Convenzione Italia-Svizzera, per quanto sia discutibile (non sono certo del fatto che la più recente versione del Commentario si limiti a chiarire il contenuto della sua versione esistente alla data in cui è stata stipulata la Convenzione), appare comunque in un certo senso condivisibile, giacché riflette l'orientamento ormai consolidato della Corte di Cassazione, la quale ritiene che l'accertamento debba essere condotto soprattutto sul piano sostanziale.

A mio avviso, la questione più problematica risiede però nella scelta della Suprema Corte, questa volta non condivisibile, di estendere l'interpretazione dinamica anche al paragrafo 5 della Convenzione (49).

Difatti, se si adottasse un approccio dinamico anche con riferimento al paragrafo 5 si incorrerebbe, a mio avviso, in un grave errore, giacché il nuovo paragrafo 6 dell'art. 5 del Modello OCSE 2017, il cui testo andrebbe a sostituire il contenuto del paragrafo 5 della Convenzione Italia-Svizzera, apporta delle modifiche che alterano, nella sostanza, il contenuto della sua versione esistente alla data in cui è stata stipulata la Convenzione.

8. – *Considerazioni conclusive*

Giunti a questo punto non ci resta che procedere con alcune riflessioni finali.

In primo luogo, ritengo che l'esito della controversia debba essere accolto con favore, in quanto la decisione dei giudici di seconde cure, che come ribadito dalla Cassazione sono liberi di individuare le fonti del proprio convincimento, appare in linea non solo con il contenuto del Modello OCSE e del suo Commentario ai quali si ispira il testo dell'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera, ma anche con l'orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte che predilige un accertamento condotto sul piano sostanziale.

Ad ogni modo, non si può fare a meno di osservare che la Guardia di Finanza e l'Amministrazione finanziaria sono i veri "colpevoli" dei molteplici contenziosi, giacché nella quasi totalità dei casi gli elementi che

---

tal fine tenersi conto dei cambiamenti nel Commentario, successivi alla stipula della Convenzione, che non derivino direttamente da sopravvenute modifiche dello stesso articolo nel Modello OCSE e riflettano l'evoluzione dell'interpretazione della disposizione tra i paesi membri".

(49) *"Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività".*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

emergono dalle indagini non hanno un significato univoco di illiceità e possono essere giustificati alla luce della complessa gestione di un gruppo, di conseguenza la strategia difensiva dei contribuenti sarà abbastanza agevole, in quanto basterà evidenziare il fatto che non sia stata provata in modo incontrovertibile l'esistenza dei requisiti di dipendenza giuridica ed economica.

Poiché parliamo di un onere probatorio diabolico per l'Amministrazione finanziaria, mi pare condivisibile quanto affermato dai giudici, i quali ritengono che al fine di evitare un inutile contenzioso l'Ufficio si sarebbe dovuto limitare all'analisi della congruità delle operazioni infragruppo, optando per una rettifica del reddito dichiarato dalla società italiana.

Venendo alle novità apportate dal Modello OCSE 2017, mi riferisco a quelle che andrebbero a modificare il contenuto del paragrafo 5 dell'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera, esse non dovrebbero, a mio avviso, avere efficacia retroattiva, dacché l'eliminazione dei requisiti di indipendenza giuridica ed economica è un chiaro sintomo di alterazione del quadro interpretativo a disposizione dei negoziatori alla data in cui è stata stipulata la convenzione, motivo per cui un'interpretazione statica appare certamente preferibile.

Dunque, l'approccio dinamico adottato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 36679 del 2022, che mira a superare la differenza esistente tra gli ordinamenti *civil law* e *common law*, dovrebbe tutt'al più limitarsi all'ipotesi di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 della convenzione, anche se, come ho già avuto modo di osservare, nutro dei dubbi sul fatto che ciò non si ponga in contrasto con il contenuto della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

L'Italia ha avuto l'opportunità di estendere ai trattati già in essere gli effetti delle modifiche apportate dalla più recente versione del Modello OCSE, tuttavia ha espresso la propria riserva all'applicazione dell'art. 12 della Convenzione Multilaterale, scelta che appare alquanto contraddittoria principalmente per due motivi: *in primis*, perché il legislatore ha comunque deciso di introdurre tali modifiche all'interno dell'art. 162 del t.u.i.r.; *in secundis*, alla luce del fatto che in alcune delle più recenti convenzioni stipulate dall'Italia è stato recepito il contenuto dell'art. 5 del Modello OCSE 2017 (50).

---

(50) In entrambi i casi il legislatore sembra far intendere di aver accolto con favore le novità apportate in sede OCSE.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Proprio con riferimento a tali ultime convenzioni, è di fondamentale importanza sottolineare come un caso analogo a quello che stiamo commentando avrebbe, ad oggi, un esito opposto, in quanto l'impresa italiana, da quel che si apprende dalla lettura delle sentenze dei diversi gradi di giudizio, agisce "esclusivamente" per conto di un'unica impresa estera alla quale è anche "strettamente correlata". Sarà invece interessante capire quale significato attribuirà l'Amministrazione finanziaria italiana alle parole "quasi esclusivamente", anche se è facile immaginare che essa propenderà per un'interpretazione restrittiva che genererà parecchio contenzioso.

In conclusione, ciò che vorrei dire è che gli sforzi compiuti dall'OCSE con il Progetto BEPS, che mirano a contrastare le pratiche fiscali aggressive, seppur sicuramente apprezzabili stanno avendo un impatto molto limitato, soprattutto a causa dell'insuccesso del *Multilateral Instrument* dovuto all'ampia discrezionalità concessa agli Stati aderenti.

Il quadro che è venuto a delinearsi in materia di stabile organizzazione personale è quindi molto complesso, con gli operatori economici e del diritto che ai fini di una corretta interpretazione della convenzione dovranno prestare particolare attenzione.

In attesa di capire se l'Italia deciderà di sciogliere la propria riserva all'art. 12 e accogliere la nuova definizione di stabile organizzazione personale, è auspicabile che l'Amministrazione finanziaria italiana, che spesso pur di contrastare i fenomeni di *profit shifting* ha interpretato il testo di una convenzione in modo non conforme a quanto stabilito dal diritto internazionale (51), possa invece adottare un approccio nel rispetto della *rule of law* e del principio della certezza del diritto.

FABIO COCCO

(51) Ciò è quanto accaduto nel nostro caso, in cui l'Amministrazione finanziaria ha cercato di giustificare la presenza di una stabile organizzazione personale in Italia attribuendo ai requisiti di indipendenza giuridica ed economica un'interpretazione non conforme alla versione del Modello OCSE e del suo Commentario ai quali si ispira l'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Consiglio di Stato, sez. IV, 24 ottobre 2023, n. 9188

Pres. Lopilato – *Est.* Lamberti

A.I.U. Company ed A.P.U. Limited c. Agenzia delle entrate

*L'obbligo di nominare un rappresentante fiscale imposto da una normativa nazionale quale è l'art. 4, comma 5-*bis*, secondo periodo del d.l. n. 50 del 2017, finalizzato al contrasto all'evasione fiscale ed all'efficacia dei controlli fiscali, pur perseguendo uno scopo legittimo compatibile con il Trattato TFUE, risultando giustificato da motivi imperativi di interesse generale ed essendo idoneo a garantire la realizzazione dell'obiettivo, è contrario all'art. 56 TFUE, in quanto reca una restrizione alla libera circolazione dei servizi ed eccede quanto necessario per conseguire le proprie finalità. Ne consegue che va disapplicato, in quanto in contrasto con il diritto UE, l'art. 4, comma 5-*bis*, secondo periodo, d.l. n. 50 del 2017, secondo cui i soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal medesimo articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. Airbnb e gli altri portali di prenotazione* online *devono riscuotere e versare allo Stato italiano la cedolare secca sugli affitti brevi.*

(Omissis). Svolgimento del processo – Motivi della decisione.

IL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

1. Le società odierne appellanti, svolgenti a vario titolo attività inerenti all'intermediazione immobiliare online per locazioni brevi e non residenti né stabilite in I., hanno a suo tempo impugnato avanti il T.a.r. per il Lazio:

- con ricorso introduttivo, l'atto dell'Agenzia delle Entrate n. 132395 del 12 luglio 2017, recante, ai sensi dell'art. 4, comma 6, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, con L. 21 giugno 2017, n. 96, le "disposizioni di attuazione" del regime fiscale per le locazioni brevi stabilito dall'art. 4, commi 4, 5 e 5-*bis*, del medesimo D.L. n. 50 del 2017;

- con successivo ricorso per motivi aggiunti, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 24/E del 12 ottobre 2017.

1.1. Si riporta, per quanto qui di interesse, il disposto dell'art. 4, commi 4, 5 e 5-*bis*, D.L. n. 50 del 2017 vigente all'atto del radicamento del ricorso:

"4. I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono i predetti dati....

5. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e alla relativa certificazione ai sen-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

si dell'articolo 4 del regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto.

5-*bis*. I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione. I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600".

1.2. Più in particolare, con il ricorso introduttivo le società odierne appellanti hanno articolato i seguenti profili di censura, così sintetizzabili:

I – sotto il profilo "procedurale", contrasto dell'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017 con la direttiva 1535/2015/UE "per omessa previa comunicazione alla Commissione europea dell'introduzione di regole tecniche nella società dell'informazione" (tali sarebbero qualificabili le norme recate dalla disposizione in commento, posto che "l'appartenenza dei servizi erogati dalle società ricorrenti al novero dei servizi della società dell'informazione è pacifica"), con conseguente dovere di disapplicazione "ai fini dell'annullamento dell'atto impugnato" o, in subordine, richiesta di formulazione di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE;

II – quanto al merito del trattamento fiscale introdotto dalla disciplina legislativa in esame, contrasto dell'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017, laddove "impone alla parte ricorrente lo svolgimento di un'attività di vero e proprio sostituto d'imposta (nonché di raccogliere e trasmettere un'ingentissima mole di dati all'amministrazione finanziaria, e di nominare un rappresentante fiscale in Italia)", con varie disposizioni del TFUE e con i generali principi "del diritto dell'UE in materia di concorrenza, diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi", con conseguente dovere di disapplicazione (e, a valle, di annullamento in toto dell'atto impugnato) o, in subordine, richiesta di formulazione di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE; viene, altresì, parallelamente lamentata, sotto vari profili, l'illegittimità costituzionale della disposizione, con annessa richiesta di sollevare questione di legittimità costituzionale;

III – quanto specificamente "agli obblighi di raccolta, conservazione e trasmissione dei dati personali degli utenti del servizio", contrasto del provvedimento impugnato con il diritto unionale (nonché con il diritto nazionale che ne costituisce applicazione) in punto di protezione dei dati personali, posto che:

- non sarebbe stato rispettato il disposto dell'art. 154, comma 4, D.Lgs. n. 196 del 2003;

- "il trattamento imposto dal provvedimento impugnato risulta in violazione dei principi di liceità e correttezza (artt. 11 del Codice Privacy, art. 6 della 31 Direttiva Privacy e art. 6 del Regolamento Privacy), finalità (artt. 11 del Codice Privacy, artt. 6 della Direttiva Privacy e del Regolamento Privacy), proporzionalità, pertinenza e non eccedenza (cd. principio di minimizzazione del dato), art. 11, comma 11, lett. d) del Codice Privacy, art. 6 della Direttiva Privacy e art. 5 del Regolamento Privacy)";

- "il provvedimento è illegittimo perché prevede il trattamento di (una ingentissima mole di) dati personali, in difetto del previo consenso degli interessati";

IV – contrasto del provvedimento impugnato con il D.L. n. 50 del 2017, nella parte in cui stabilisce per tutti gli operatori le medesime modalità di versamento, certificazione e di-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

chiarazione delle ritenute, in tal modo de facto equiparando le figure del sostituto d'imposta e del responsabile d'imposta, che viceversa il D.L. n. 50 del 2017 terrebbe ben distinte; inoltre, "il provvedimento impugnato è viziato da insufficiente determinatezza e tassatività circa i confini applicativi – soggettivi e oggettivi – del nuovo regime fiscale"; infine, residuerebbero "incertezze" circa "l'ambito di applicazione territoriale ed il momento di entrata in vigore della normativa di cui all'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017" (profilo, quest'ultimo, poi non riproposto in appello, v. infra).

1.3. Con il successivo ricorso per motivi aggiunti, le società hanno lamentato sia vizi derivati, sia vizi propri della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 24/E del 12 ottobre 2017.

2. Con l'articolata sentenza indicata in epigrafe, il T.a.r.:

- ha respinto l'eccezione di carenza di giurisdizione sollevata da parti resistenti (capo non impugnato e, dunque, passato in giudicato);

- ha respinto in toto il ricorso introduttivo;

- ha dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione in relazione al ricorso per motivi aggiunti, ritenendo che la circolare impugnata (dichiaratamente volta a fornire "chiarimenti" circa "l'applicazione dei tributi rientrati nella competenza dell'Agenzia delle entrate" e, dunque, di natura interpretativa) costituisca un mero "parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice)" e, come tale, non sia "impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva";

- ha compensato le spese.

2.1. Quanto, in particolare, al ricorso introduttivo, il T.a.r., in estrema sintesi e per quanto qui di stretto interesse, ha sostenuto che:

I – il regime fiscale introdotto dal D.L. n. 50 del 2017 non abbia introdotto una "regola tecnica" o una "regola relativa ai servizi" come individuate dalla direttiva 1535/2015/UE e, dunque, non vi sarebbe stato alcun dovere di preventiva notifica alla Commissione UE;

II – premesso che "l'unica libertà sancita nel TFUE che può avere rilevanza nel caso di specie è quella di prestazione di servizi, in quanto la società A. non è stabilita in Italia", "la normativa contestata impone identici obblighi sia a carico dei soggetti intermediari che hanno residenza in I. sia di quelli non residenti né stabiliti in I. che gestiscono portali telematici", di talché non si ravviserebbe alcuna disparità di trattamento; invero, "l'unica differenza è che i mentre i soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento, i soggetti che – come A. – non sono stabiliti in Italia, ottemperano ai medesimi obblighi in qualità di responsabili di imposta, mediante la nomina di un rappresentante fiscale (art. 4, comma 5 *bis*)": tale diversità di regime in parte qua sarebbe nient'altro che la piana conseguenza del fatto che vi sono, alla base, situazioni materiali diverse e non determinerebbe, di per sé, alcun "effetto distorsivo della concorrenza" a svantaggio del modello di business delle ricorrenti; quanto alla previsione dell'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale, che il T.a.r. riconosce "potenzialmente lesiva della libertà di prestazione di servizi nell'Unione", questa sarebbe, tuttavia, "giustificata da motivi imperativi di interesse pubblico, come enucleati secondo i parametri indicati dalla stessa Corte di giustizia", proporzionata e necessaria; in conclusione, non vi sarebbero ragioni né per "rimettere... questione pregiudiziale alla Corte di giustizia", né per sollevare questione di legittimità costituzionale; infine, la tematica afferente alla riscossione e versamento dell'imposta di soggiorno, prevista dall'art. 4,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

comma 5-*ter*, D.L. n. 50 del 2017, sarebbe estranea al presente giudizio (con conseguente carenza di interesse al ricorso in parte qua), posto che il provvedimento impugnato non disciplina l'attuazione di tale disposizione;

III – non vi sarebbe alcuna violazione, da parte del provvedimento gravato, della disciplina (unionale e nazionale) in punto di protezione dei dati personali, posto che:

- l'art. 154, comma 4, D.Lgs. n. 196 del 2003 "non può ritenersi applicabile al caso di specie";

- "i dati personali oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate rappresentano i dati minimi necessari per consentire l'identificazione del titolare dell'immobile locato, al fine di calcolare l'imposta dallo stesso dovuta", sì che "il principio di proporzionalità, pertinenza e non eccedenza dei dati richiesti risulta essere pienamente rispettato";

- il consenso degli interessati non sarebbe necessario, giacché il trattamento dei dati è imposto da normativa di rango primario (cfr. art. 24 D.Lgs. n. 196 del 2003 e art. 6 Regolamento UE 2016/679);

IV – "il provvedimento in esame non ha effettuato una equiparazione totale tra la figura del responsabile di imposta e quella del sostituto di imposta, lasciando a ciascuno il rispettivo regime giuridico, limitandosi a disporre circa le modalità di adempimento degli obblighi di dichiarazione previsti dal D.P.R. n. 322 del 1998"; non vi sarebbe, poi, alcuna carenza di "determinatezza e tassatività circa i confini applicativi – soggettivi e oggettivi – del nuovo regime fiscale".

IL GIUDIZIO DI APPELLO

3. Le società soccombenti hanno interposto appello, con il quale:

- hanno censurato la pronunzia di difetto di giurisdizione sul ricorso per motivi aggiunti, con richiesta sul punto di rimessione al primo giudice, sostenendo che la circolare avrebbe "ampliato l'incertezza giuridica circa l'ambito di applicazione della normativa e, al contempo, il rischio per A. di vedersi incolpevolmente irrogare le sanzioni pecuniarie previste dalla legge", in tal modo incorrendo nel vizio di eccesso di potere (primo motivo di appello);

- hanno riproposto, in chiave critica alla sentenza gravata, tutte le censure e le istanze avanzate con il ricorso introduttivo del giudizio di prime cure, ad eccezione di quelle ivi formulate con il quarto motivo e relative allo "ambito di applicazione territoriale" ed al "momento di entrata in vigore della normativa di cui all'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017" (secondo, terzo, quarto e quinto motivo di appello).

3.1. Si sono costituiti in resistenza l'Agenzia delle Entrate, la Presidenza del Consiglio dei Ministri ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché la Federazione delle A.I., già interventore *ad opponendum* nel giudizio di prime cure.

3.2. Alla camera di consiglio del 30 maggio 2019 il ricorso è stato rinviato al merito con l'accordo delle parti.

3.3. All'esito dell'udienza pubblica dell'11 luglio 2019 la Sezione ha emesso l'ordinanza n. 6219 del 18 settembre 2019, con cui ha rimesso alla Corte di Giustizia UE, ai sensi dell'art. 267, comma 3, TFUE, tutte le questioni di interpretazione del diritto unionale sollevate da parte appellante, nella formulazione testuale da questa articolata nei propri atti difensivi.

3.4. Con ordinanza del 30 giugno 2020 la Corte di Giustizia ha, tuttavia, dichiarato la domanda di pronuncia pregiudiziale manifestamente irricevibile.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3.5. Con la successiva ordinanza n. 777 del 26 gennaio 2021, emessa all'esito dell'udienza pubblica del 10 dicembre 2020, la Sezione ha disposto una nuova rimessione alla Corte di Giustizia, articolata nelle seguenti tre questioni:

I – "Dica la Corte di Giustizia quale sia l'esegesi delle espressioni "regola tecnica" dei servizi della società dell'informazione e "regola relativa ai servizi" della società dell'informazione, di cui alla direttiva 2015/1535/UE, e, in particolare, dica la Corte se tali espressioni debbano interpretarsi come comprensive anche di misure di carattere tributario non direttamente volte a regolamentare lo specifico servizio della società dell'informazione, ma comunque tali da conformarne il concreto esercizio all'interno dello Stato membro, in particolare gravando tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – di obblighi ancillari e strumentali all'efficace riscossione delle imposte dovute dai locatori, quali:

a) la raccolta e la successiva comunicazione alle Autorità fiscali dello Stato membro dei dati relativi ai contratti di locazione breve stipulati a seguito dell'attività dell'intermediario;

b) la ritenuta della quota-parte dovuta al F. delle somme versate dai conduttori ai locatori ed il conseguente versamento all'Erario di tali somme";

II – "Dica la Corte di Giustizia:

a) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – obblighi di raccolta dei dati inerenti ai contratti di locazione breve conclusi loro tramite e successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

b) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – che intervengano nella fase del pagamento dei contratti di locazione breve stipulati loro tramite, l'obbligo di operare, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio, una ritenuta su tali pagamenti con successivo versamento all'Erario;

c) in caso di risposta positiva ai quesiti che precedono, se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano comunque essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da misure nazionali quali quelle descritte *supra*, *sub* a) e b), in considerazione dell'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

d) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da una misura nazionale che imponga, a carico degli intermediari immobiliari non stabiliti in I., l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale tenuto ad adempiere, in nome e per conto dell'intermediario non stabilito, alle misure nazionali descritte *supra*, *sub* b), stante l'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio";

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

III – "Dica la Corte di Giustizia se l'art. 267, paragrafo terzo, TFUE debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto unionale (originario o derivato) sollevata da una delle parti e corredata dalla precisa indicazione del testo del quesito, il Giudice mantenga comunque la facoltà di procedere all'autonoma articolazione del quesito stesso, individuando discrezionalmente, in scienza e coscienza, i referenti del diritto unionale, le disposizioni nazionali con essi potenzialmente in contrasto ed il tenore lessicale della rimessione, purché nei limiti della materia oggetto del contendere, ovvero sia tenuto a recepire il quesito come formulato dalla parte istante".

3.6. Con sentenza del 22 dicembre 2022 (causa C-83/21), la Corte di giustizia ha così statuito:

I – il regime introdotto con il D.L. n. 50 del 2017 reca disposizioni qualificabili come "fiscali" ai sensi dell'art. 114 TFUE, come tali escluse dall'ambito di applicazione delle direttive in materia di "società dell'informazione": pertanto, non sussisteva alcun dovere di preventiva notifica alla Commissione UE;

II – il regime introdotto con il D.L. n. 50 del 2017:

a) non "comporta restrizioni alla libera prestazione di servizi garantita dall'articolo 56 TFUE" nella parte in cui impone agli intermediari "l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati" loro tramite;

b) non "vieti, ostacoli o renda meno attraente l'esercizio della libera prestazione dei servizi" garantita dal cennato art. 56 TFUE nella parte in cui stabilisce, a carico degli intermediari che siano intervenuti nel pagamento ("indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche, che queste ultime risiedano o siano stabilite sul territorio italiano o meno e che intervengano tramite strumenti digitali o con altre modalità di contatto"), "l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario", posto che "dal regime fiscale del 2017 non risulta, fatta salva la valutazione del giudice del rinvio, che tale onere sia più gravoso per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare stabiliti in uno Stato membro diverso dall'Italia rispetto a quanto lo sia per le imprese che hanno ivi uno stabilimento, nonostante la loro differente denominazione. Detto regime fiscale, infatti, impone loro gli stessi obblighi di ritenuta alla fonte in nome dell'amministrazione fiscale e di pagamento dell'imposta cedolare secca";

c) determina, viceversa, una "restrizione alla libera circolazione dei servizi, vietata, in linea di principio, dall'articolo 56 TFUE", nella parte in cui impone ai "prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di una stabile organizzazione in Italia e che intendano integrare nelle loro prestazioni di servizi... incassi o... interventi [in relazione al pagamento del corrispettivo] di designare nello Stato membro in parola un rappresentante fiscale" ivi residente o stabilito: una siffatta misura, benché tesa a "perseguire uno scopo legittimo compatibile con il Trattato FUE", "giustificata da motivi imperativi di interesse generale" e "idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo di contrasto all'evasione fiscale e a consentire l'esatta riscossione dell'imposta", non è tuttavia proporzionata, giacché "non risulta che il controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili d'imposta non possa essere garantito con mezzi meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in I.";

III – "la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano unicamente al giudice nazionale e le parti in causa nel procedimento principale non possono imporne o modificarne il tenore".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3.7. In vista della trattazione del ricorso le parti hanno depositato in giudizio articolate difese scritte, che vengono di seguito riportate per quanto di stretto interesse ai fini della decisione.

3.8. Parti appellanti si sono soffermate esclusivamente "sulle risposte fornite al Consiglio di Stato dalla Corte di giustizia in merito all'obbligo di nomina del rappresentante fiscale e all'obbligo di ritenuta e versamento", omettendo viceversa ogni ulteriore riferimento alle questioni afferenti alla sussumibilità del regime fiscale recato dal D.L. n. 50 del 2017 entro l'ambito delle regole UE in tema di "società dell'informazione", all'obbligo di trasmissione dei dati ed all'ampiezza del dovere di rinvio in capo al Giudice nazionale *ex* art. 267 TFUE.

3.8.1. In particolare, le appellanti hanno sostenuto che:

- il capo della sentenza della Corte di Giustizia che dichiara in contrasto con il diritto unionale la disposizione legislativa nazionale che prevede (*recte*, impone) ai soggetti non residenti né stabiliti in I. la nomina di un rappresentante fiscale ivi residente (o stabilito) non lasci alcun ulteriore margine esegetico a questo Consiglio, tenuto senz'altro a disapplicare l'art. 4, comma 5-*bis*, seconda frase, D.L. n. 50 del 2017 ("i soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600") e, conseguentemente, ad annullare in parte qua il provvedimento gravato;

- ciò determinerebbe, a cascata, l'inapplicabilità tout court dell'intero art. 4 agli intermediari non stabiliti, posto che, da un lato, "nel sistema tributario italiano i soggetti che non sono né residenti, né stabiliti, non possono agire come sostituti d'imposta... in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato", dall'altro, gli intermediari non stabiliti, in assenza di un rappresentante fiscale residente (o stabilito) in I., non potrebbero materialmente adempiere ai doveri di ritenuta e successivo versamento: invero, "la stessa formulazione dell'art. 4, comma 5-*bis*, seconda frase, nonché del Provvedimento, dimostra che il legislatore ha reso l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale un requisito necessario per applicare il regime di cui all'art. 4 anche agli intermediari stabiliti in uno Stato membro diverso dall'Italia, come A.";

- in subordine, questo Collegio dovrebbe, all'esito della "valutazione" rimessa dalla Corte in relazione all'obbligo di ritenuta e versamento, pervenire alla conclusione che tale obbligo sarebbe contrario al diritto unionale, in quanto veicolerebbe una discriminazione indiretta, "non necessaria e sproporzionata", ai danni degli intermediari non stabiliti, per i quali gli oneri amministrativi richiesti dalla disposizione sarebbero "più gravosi", sino al punto da "indurre gli intermediari stabiliti fuori dall'Italia e, in particolare, le piattaforme online, a ripensare completamente il proprio modello di business (i.e., smettere di gestire i pagamenti)", dato che essi "non hanno familiarità con l'ordinamento giuridico italiano e devono quindi dotarsi di una apposita e complessa organizzazione e di processi ad hoc per conformarsi a tale regime fiscale"; del resto, "l'obiettivo perseguito dal legislatore italiano – i.e., la lotta all'evasione fiscale – poteva essere raggiunto anche mediante l'adozione di misure meno restrittive".

3.9. L'Agenzia delle Entrate:

- ha eccepito l'inammissibilità "per genericità" del motivo di appello afferente al capo della pronuncia del T.a.r. recante la dichiarazione di difetto assoluto di giurisdizione quanto al ricorso per motivi aggiunti (posto che "la società ricorrente ha omesso di fornire la benché minima indicazione su quali fossero e siano le ulteriori incertezze circa l'applicazione della norma in tesi introdotte dalla circolare, e suscettibili, sempre in tesi, di integrare

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

quei profili di eccesso di potere che varrebbero, in linea teorica, a rendere la circolare predetta scrutinabile in sede di giurisdizione generale di legittimità"), di cui, comunque ha escluso la fondatezza, anche sulla scorta di un recente pronunciamento di questo Consiglio (Cons. Stato, Sez. VII, 27 aprile 2022, n. 3273);

- ha eccepito l'inammissibilità dell'appello quanto all'imposta di soggiorno "per carenza di interesse, alla stregua del fatto che come la stessa controparte riconosce (cfr. para II. 10 dell'atto di appello) il provvedimento del Direttore dell'Agenzia impugnato in prime cure non ha in alcun modo dato attuazione alla art. 4, commi 5-*ter*, D.L. n. 50 del 2017 che appunto tale obbligo ha introdotto";

- ha sostenuto che la questione della compatibilità con il diritto unionale della previsione dell'obbligo di applicazione della ritenuta e successivo versamento sia stata "positivamente vagliata dalla Corte", che avrebbe valorizzato la "intrinseca non discriminatorietà" degli obblighi medesimi, gravanti indistintamente su "tutti i terzi che intervengono in un processo di locazione immobiliare breve";

- ha ritenuto che la sentenza della CGUE, laddove statuisce la non compatibilità con l'art. 56 TFUE del dovere di nomina di un rappresentante fiscale residente o stabilito in I., si fonderebbe su "un insieme di argomentazioni che non sembrano caratterizzarsi per un particolare rigore logico" e, comunque, si occuperebbe di un profilo (la proporzionalità della misura) di regola rimesso al Giudice nazionale;

- ha, comunque, aggiunto che "la questione della nomina del rappresentante fiscale, nel presente giudizio, dovrebbe ritenersi superata per effetto della previsione contenuta nel medesimo comma 5-*bis* – nel testo risultante dalla modifiche apportate dalla L. n. 58 del 2019, art. 13 *quater* – secondo cui in caso di omessa nomina di detto rappresentante, dell'esecuzione degli adempimenti richiesti è responsabile, in solido con il soggetto non residente e non stabilito, anche il soggetto residente appartenente al medesimo gruppo del primo";

- ha, infine, precisato che "resta impregiudicata ogni più opportuna valutazione di codesto Consiglio circa l'incidenza della lettura interpretativa del comma 5 *bis* dell'articolo 4, offerta dalla sentenza della CGUE, sulla sopravvivenza dell'obbligo di nomina del rappresentante fiscale, ancorché tra soggetti o gruppi societari stabiliti esclusivamente in altri SM o al di fuori dell'Unione europea, onde dare attuazione al regime fiscale delle locazioni brevi".

3.10. F., quanto alla questione del rappresentante fiscale, ha svolto considerazioni analoghe, sostenendo che:

- "la nomina di un rappresentante fiscale, a seguito della succitata novella, non costituisce più un *vinculum juris*, ma una mera facoltà dell'operatore stabilito in un altro Stato membro";

- pertanto, il giudizio sulla proporzionalità di tale previsione dovrebbe essere effettuato alla luce delle modifiche legislative intervenute con la citata novella del 2019;

- in subordine, "il giudizio di proporzionalità di una misura normativa non può essere condotto in astratto ed una volta per tutte, essendo invece necessario che lo stesso sia condotto caso per caso", sì che, "declinando nella presente fattispecie i principi espressi dalla Corte di giustizia", questo Consiglio "ben potrebbe ritenere soddisfatto il test di proporzionalità, come del resto già ritenuto dal TAR nella sentenza di primo grado oggetto d'impugnazione... Del resto, solo il giudice di prossimità può compiere nel modo più congruo la necessaria operazione di bilanciamento in relazione all'esame del caso concreto".

3.11. In replica, le parti hanno così argomentato, per quanto qui di stretto interesse.

3.11.1. Con riferimento all'obbligo di ritenuta e versamento:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che "la pretesa discriminazione indiretta è stata già esclusa senza incertezze dalla Corte di Lussemburgo... al punto 48... senza che residui, dunque, alcuno spazio per un diverso vaglio del Giudice nazionale";

- F. ha sostenuto che "la conoscenza della lingua, del sistema fiscale e del diritto del luogo in cui il soggetto intende esercitare la propria attività di prestazione di servizi sono aspetti di ordinaria amministrazione nell'esercizio di una qualsiasi attività imprenditoriale, e l'operatore interessato si dota di questa *expertise* anzitutto nel proprio interesse... In ogni caso, poi, la scelta di espandere la propria attività al di fuori dei confini di un singolo Stato membro è una scelta di business che nessuno Stato può sindacare, stante la libertà di prestazione dei servizi: ma sarebbe illogico, ancor prima che illegittimo, pretendere che tale libertà si attui al di fuori di qualsiasi regola del Paese membro nel quale si decide di andare a operare".

3.11.2. Con riferimento alla nomina di un rappresentante fiscale, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che "la Corte di giustizia si sia chiaramente espressa nel senso di riconoscere l'idoneità e la necessarietà della predetta misura, stigmatizzandone esclusivamente la non proporzionalità ed abbia, per l'effetto, fatto discendere la declaratoria della contrarietà dell'obbligo de quo all'art. 56 TFUE unicamente dalla previsione del requisito della residenza del rappresentante nello SM di imposizione... per tal via implicitamente, ma chiaramente, riconoscendo che gli adempimenti fiscali imposti all'intermediario ben possano essere assolti attraverso un rappresentante fiscale stabilito in altro Stato Membro": conseguentemente, "l'obbligo di nomina del rappresentante fiscale (*recte* la norma che lo prevede) non risulta affatto espunto dall'ordinamento, il che è di per sé solo sufficiente a dimostrare l'erroneità dell'assunto avversario circa la postulata inapplicabilità tout court del regime dell'articolo 4 agli intermediari stabiliti in altri SM".

3.11.3. Parti appellanti, dal canto loro, hanno sostenuto che la novella del 2019 citata dalle controparti non solo "esula dall'oggetto del presente giudizio, ed è quindi del tutto irrilevante ai fini dello scrutinio di illegittimità dell'obbligo di cui trattasi, ma è anche di per sé illegittima".

3.12. Il ricorso è stato discusso ed introitato per la decisione alla pubblica udienza dell'8 giugno 2023.

LA DECISIONE

4. Seguendo l'ordine delle censure articolato nell'appello, il Collegio prende le mosse da quelle formulate avverso il capo della pronuncia impugnata che ha dichiarato inammissibile per difetto assoluto di giurisdizione il ricorso per motivi aggiunti svolto avverso la circolare dell'Agenzia resistente n. 24/E del 12 ottobre 2017.

5. Il motivo di appello – a prescindere dall'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Agenzia delle Entrate – è infondato.

6. In termini generali, la circolare è, in sé, mero atto interno dell'Amministrazione privo di rilievo, spessore e valore normativo: la circolare, in altri termini, non è fonte del diritto.

6.1. Essa, infatti, è priva della capacità di dettare norme vincolanti per tutti i consociati e si rivolge esclusivamente alle articolazioni interne (uffici sotto-ordinati e periferici) dell'Amministrazione, indicando le modalità da seguire nell'espletamento dell'attività istituzionale.

6.2. Peraltro, anche all'interno dell'apparato amministrativo la circolare non è vincolante e può essere disattesa, senza che ciò determini per ciò solo l'illegittimità dell'atto: la

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

violazione della circolare, al più, può venire in rilievo soltanto quale possibile figura sintomatica dell'eccesso di potere.

6.3. Per quanto qui di interesse, le circolari interpretative, quale è quella nella specie gravata, recano l'esegesi di una disposizione di legge e, pertanto, afferiscono ad un profilo, appunto l'interpretazione della legge, in cui l'Amministrazione non ha *funditus* alcuna posizione di privilegio, essendo viceversa soggetta al dato legislativo al pari di ogni altro soggetto: nel nostro ordinamento, infatti, l'unica interpretazione vincolante della legge è quella data dal Giudice (nei limiti della specifica materia del contendere portata al suo esame e nei confronti dei soli soggetti coinvolti nella lite – cfr. art. 2909 c.c.).

6.4. Le esposte conclusioni assumono particolare pregnanza nel diritto tributario, connotato dalla riserva di legge (art. 23 Cost.), dall'inderogabilità della disposizione tributaria e, parallelamente, dall'indisponibilità della prestazione tributaria (art. 53 Cost.), dalla normale assenza di discrezionalità amministrativa in capo agli Enti impositori.

6.5. Nella materia tributaria, infatti, il rapporto giuridico intercorrente fra Ente impositore e contribuente è regolato interamente dalla legge; l'Amministrazione non può autonomamente individuare *an*, *quantum*, *quomodo* e quando della prestazione tributaria gravante sul singolo contribuente, dovendo, al contrario, procedere alla mera attuazione del dictum normativo, previa esegesi delle disposizioni rilevanti che, tuttavia, ha un valore del tutto equi-ordinato a quella operata dal contribuente; in caso di contenzioso, grava sul Giudice adito l'enucleazione del corretto significato da attribuire alle disposizioni, senza che abbia rilievo decisivo l'orientamento esegetico dell'Amministrazione, ove pure espresso in atti formali (quale appunto una circolare interpretativa).

6.6. Di per sé, dunque, la circolare interpretativa non può strutturalmente ledere l'amministrato e, conseguentemente, vi è in merito un difetto assoluto di giurisdizione: essa, infatti, non concreta né un atto specifico di esercizio di potestà impositiva, per il quale sussiste la giurisdizione del Giudice tributario, né un atto generale di imposizione, rientrante – quale atto regolamentare o, comunque, generale propedeutico all'emanazione dei singoli atti impositivi – nell'ordinaria giurisdizione di legittimità del Giudice amministrativo.

6.7. Del resto, nel ricorso per motivi aggiunti di prime cure (che delimita la materia del contendere *ex* art. 104 c.p.a.) le odierne appellanti sostengono che la circolare "ha lasciato aperti ancora molti dubbi ermeneutici, creandone finanche di nuovi": la mancata soluzione di questioni esegetiche (o, in ipotesi, l'allegata creazione di nuove ed ulteriori perplessità interpretative) non ha alcuna attuale incidenza nella sfera giuridica dell'amministrato, proprio perché non determina la scelta per una particolare interpretazione ad esso sfavorevole.

6.8. Ancora, nell'atto di appello si sostiene che la circolare "ha ampliato l'incertezza giuridica circa l'ambito di applicazione della normativa e, al contempo, il rischio per A. di vedersi incolpevolmente irrogare le sanzioni pecuniarie previste dalla legge" (analoghe affermazioni si rintracciano nella memoria *ex* art. 73 c.p.a.): questo "rischio" è, allo stato, meramente ipotetico e, eventualmente, si concretizzerà soltanto con l'emanazione dell'atto impositivo o sanzionatorio, contro cui le appellanti avranno titolo ad articolare, nelle opportune sedi, le proprie difese.

7. Il Collegio affronta, quindi, il secondo motivo di appello (con cui viene riproposto in chiave critica il primo motivo di ricorso al T.a.r.), afferente alla questione dell'allegato contrasto dell'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017 con la direttiva 1535/2015/UE "per omessa previa comunicazione alla Commissione europea dell'introduzione di regole tecniche nella società dell'informazione".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7.1. Il T.a.r. aveva respinto la censura, sostenendo che "la disciplina di cui si discute non appare rientrare nell'ambito di applicazione della citata direttiva", posto che "una misura fiscale che incida sulle modalità di esazione di imposte dirette (materia non armonizzata) sui proventi dei locatari di un servizio di locazione breve di immobili e non sui proventi del servizio di intermediazione non può dirsi rilevante ai fini degli obblighi di notifica di cui alla direttiva sopra citata, perché non riguarda direttamente la prestazione del servizio di intermediazione, che sola rientra nell'ambito dei servizi della società dell'informazione".

8. Con il primo dei tre quesiti indicati nella citata ordinanza n. 777 del 26 gennaio 2021, questa Sezione ha formulato, in proposito, rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE, articolando la seguente questione: "Dica la Corte di Giustizia quale sia l'esegesi delle espressioni "regola tecnica" dei servizi della società dell'informazione e "regola relativa ai servizi" della società dell'informazione, di cui alla direttiva 2015/1535/UE, e, in particolare, dica la Corte se tali espressioni debbano interpretarsi come comprensive anche di misure di carattere tributario non direttamente volte a regolamentare lo specifico servizio della società dell'informazione, ma comunque tali da conformarne il concreto esercizio all'interno dello Stato membro, in particolare gravando tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – di obblighi ancillari e strumentali all'efficace riscossione delle imposte dovute dai locatori, quali:

a) la raccolta e la successiva comunicazione alle Autorità fiscali dello Stato membro dei dati relativi ai contratti di locazione breve stipulati a seguito dell'attività dell'intermediario;

b) la ritenuta della quota-parte dovuta al F. delle somme versate dai conduttori ai locatori ed il conseguente versamento all'Erario di tali somme".

9. La Corte di giustizia UE, nella sentenza del 22 dicembre 2022, ha affrontato unitariamente il quesito in esame ed il successivo secondo quesito formulato da questa Sezione, limitatamente al riferimento ivi contenuto alle direttive 2000/31 e 2006/123, "ove applicabili" (per vero, anche le parti appellanti avevano indicato le due delibere *de quibus* in relazione al secondo motivo di appello, v. *infra*).

9.1. La Corte ha premesso che la disciplina recata dalle tre direttive in esame (ossia le direttive 2015/1535, 2000/31 e 2006/123) "esclude dal proprio ambito di applicazione le disposizioni fiscali", locuzione che comprende "non solo tutti i settori tributari, ma anche tutti gli aspetti di detta materia".

9.2. La Corte ha, quindi, osservato che il D.L. n. 50 del 2017 pone in capo agli intermediari "tre tipi di obblighi, vale a dire, in primo luogo, l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione, in secondo luogo, tenuto conto del loro intervento nel pagamento del canone di locazione, l'obbligo di ritenuta dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori ed il versamento di tale imposta all'Erario... e, in terzo luogo, in mancanza di una stabile organizzazione in Italia, l'obbligo di designarvi un rappresentante fiscale".

9.3. In proposito, la Corte ha sostenuto che:

- "l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito dell'intermediazione immobiliare... rientra nelle disposizioni fiscali ai sensi dell'articolo 114 TFUE", posto che "se è vero che una siffatta misura non si rivolge di per sé ai soggetti passivi dell'imposta, bensì alle persone fisiche o giuridiche che hanno svolto un ruolo di intermediario nelle locazioni brevi, e che il suo oggetto è la trasmissione di informazioni all'amministrazione fiscale, a pena di sanzione pecuniaria, resta il fatto che, innanzitutto, l'amministrazione destinataria di tali informazioni è l'amministrazio-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ne fiscale; inoltre, la misura in parola fa parte di una normativa tributaria, vale a dire il regime fiscale del 2017; e, infine, le informazioni oggetto dell'obbligo di trasmissione sono, quanto alla loro sostanza, inscindibili da detta normativa, essendo le sole in grado di identificare il soggetto effettivamente debitore dell'imposta, grazie all'indicazione del luogo delle locazioni e dell'identità dei locatori, di consentire di determinare la base imponibile della medesima imposta, in funzione degli importi percepiti, e, di conseguenza, di fissarne l'ammontare";

- "l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario... presenta natura tributaria per eccellenza, giacché consiste nel prelevare l'imposta in nome dell'amministrazione fiscale, versando poi a quest'ultima l'importo riscosso";

- "l'obbligo, imposto ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare non stabiliti in I., di designare un rappresentante fiscale" concreta "una misura fiscale, poiché è volta a garantire l'efficace riscossione delle imposte in relazione al prelievo alla fonte effettuato in qualità di responsabile d'imposta dai prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro, in particolare quelli che gestiscono portali telematici".

9.4. La Corte ha, dunque, concluso che "i tre tipi di obblighi introdotti dal regime fiscale del 2017 nel diritto italiano rientrano nel "settore tributario", ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 5, lettera a), della direttiva 2000/31, nel "settore fiscale", ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2006/123, e sono quindi "disposizioni fiscali", ai sensi dell'articolo 114 TFUE, richiamato espressamente dalla direttiva 2015/1535. Tali misure sono, di conseguenza, escluse dal rispettivo ambito di applicazione delle tre direttive in parola".

10. Le conclusioni della Corte dimostrano l'infondatezza del secondo motivo di appello, che può, pertanto, essere senz'altro respinto, anche con il richiamo alle argomentazioni formulate nella mentovata ordinanza n. 777, par.par. 43 – 52.

10.1. In sostanza, le disposizioni recate dall'art. 4 D.L. n. 50 del 2017 ed attuate dal provvedimento impugnato con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado esulano dall'ambito applicativo della direttiva 2015/1535 (nonché, per quanto di interesse, anche delle direttive 2000/31 e 2006/123) e, pertanto, non erano soggette alla previa notificazione alla Commissione UE.

10.2. Peraltro, le stesse appellanti hanno ritenuto di non spendere, in proposito, ulteriori difese nelle memorie di trattazione successive alla pubblicazione della citata sentenza della Corte di giustizia.

11. Il Collegio passa, quindi, a trattare il terzo motivo di appello, con cui viene criticamente riproposto il secondo motivo di ricorso di primo grado.

12. Il Collegio, preliminarmente, ribadisce – come già indicato nella citata ordinanza n. 777, par.par. 108 e 109 – l'estraneità al *thema decidendum* del presente giudizio della questione della responsabilità dell'intermediario immobiliare per la riscossione ed il versamento dell'imposta di soggiorno.

12.1. Invero, l'oggetto del processo amministrativo di legittimità è delimitato dalle censure svolte avverso l'atto impugnato, nella specie l'atto dell'Agenzia delle Entrate n. 132395 del 12 luglio 2017.

12.2. Orbene, tale atto reca, ai sensi dell'art. 4, comma 6, D.L. n. 50 del 2017, le "disposizioni di attuazione" del regime fiscale per le locazioni brevi stabilito dall'art. 4, commi 4, 5 e 5-*bis*, del medesimo D.L. n. 50 del 2017, mentre la questione della responsabilità dell'intermediario immobiliare che interviene nel pagamento dell'imposta di soggiorno è trattata dal successivo comma 5-*ter*: è palese, dunque, la strutturale ed originaria estraneità di tale questione alla materia del contendere.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

13. Ciò premesso, il Collegio osserva che, con il motivo in esame, le appellanti si dolgono del fatto che "il D.L. n. 50 del 2017, nell'imporre all'intermediario obblighi informativi e obblighi di ritenuta della tassazione sulle locazioni brevi (con obbligo di nomina di un rappresentante fiscale per i gestori di portali non aventi residenza né stabile organizzazione in Italia), oltre a risultare irragionevoli e sproporzionati, hanno come effetto quello di pregiudicare il funzionamento del mercato interno e discriminare arbitrariamente A. Quest'ultima ha, pertanto, lamentato la violazione del diritto europeo con riferimento alle disposizioni di diritto primario e secondario in materia di libera circolazione dei servizi (artt. 56 del TFUE e direttive 2006/123 e 2000/31/CE)" (così nell'atto di appello, pag. 22).

14. Con il secondo dei tre quesiti di cui all'ordinanza n. 777 del 26 gennaio 2021, la Sezione ha chiesto alla Corte di dire:

"a) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – obblighi di raccolta dei dati inerenti ai contratti di locazione breve conclusi loro tramite e successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

b) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – che intervengano nella fase del pagamento dei contratti di locazione breve stipulati loro tramite, l'obbligo di operare, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio, una ritenuta su tali pagamenti con successivo versamento all'Erario;

c) in caso di risposta positiva ai quesiti che precedono, se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano comunque essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da misure nazionali quali quelle descritte *supra*, *sub* a) e b), in considerazione dell'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

d) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da una misura nazionale che imponga, a carico degli intermediari immobiliari non stabiliti in I., l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale tenuto ad adempiere, in nome e per conto dell'intermediario non stabilito, alle misure nazionali descritte *supra*, *sub* b), stante l'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio".

15. Anche in questo caso, il Collegio prende le mosse dalla disamina del dictum che il Giudice di Lussemburgo ha reso a seguito dell'esposto rinvio pregiudiziale: la Corte di giustizia, infatti, è il titolare esclusivo – *recte*, ultimo – del *munus* di assicurare l'esatta esegesi del diritto unionale e il Giudice nazionale a quo è tenuto al rispetto delle statuizioni della Corte in punto di corretta interpretazione del diritto UE.

16. Posto che la Corte, nel rispondere al primo dei tre quesiti svolti nella citata ordinanza n. 777 del 26 gennaio 2021, ha già escluso l'applicabilità nella materia de qua delle

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

direttive 2000/31 e 2006/123 (v. *supra*), residua la sola questione del contrasto della disciplina nazionale con l'art. 56 TFUE.

16.1. La Corte premette che il secondo quesito rivoltole da questo Consiglio mira a comprendere "se la suddetta disposizione [l'art. 56 TFUE] debba essere interpretata nel senso che essa osta a misure quali i tre tipi di obblighi esposti al punto 33 della presente sentenza" (cfr. par. 40).

16.2. La Corte, quindi, passa ad esaminare partitamente i tre tipi di obblighi imposti dalla normativa nazionale, ossia:

- la "raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito dell'intermediazione immobiliare" (par.par. 43 e ss.);
- "l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario" (par.par. 52 e ss.);
- "l'obbligo di designare un rappresentante fiscale in Italia" (par.par. 56 e ss.).

16.2.1. Quanto al primo, la Corte ne esclude la natura discriminatoria e, più in generale, ritiene che "non comporta restrizioni alla libera prestazione di servizi garantita dall'articolo 56 TFUE", posto che:

- "il regime fiscale del 2017... impone tale obbligo a tutti i terzi che intervengono in un processo di locazione immobiliare breve sul territorio italiano, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche, che queste ultime risiedano o siano stabilite in detto territorio o meno e intervengano tramite strumenti digitali o con altre modalità di contatto... La riforma concretizzata dal regime fiscale del 2017 verte... sul trattamento fiscale di tutte le locazioni brevi e si colloca... all'interno di una strategia complessiva di contrasto all'evasione fiscale nel settore in parola, in cui essa è frequente, mediante, segnatamente, l'introduzione di un obbligo siffatto";
- la normativa nazionale è "opponibile a tutti gli operatori che esercitano determinate attività sul territorio nazionale" e "non ha lo scopo di disciplinare le condizioni relative all'esercizio della prestazione dei servizi delle imprese interessate";
- la maggiore gravosità dell'obbligo per gli intermediari che forniscono le loro prestazioni mediante un portale telematico "è solo il riflesso di un maggior numero di transazioni alle quali detti intermediari procedono e della loro rispettiva quota di mercato";
- i "costi supplementari" connessi all'obbligo incidono indistintamente "sulla prestazione di servizi tra gli Stati membri e su quella interna a uno Stato membro".

16.2.2. Quanto al secondo, la Corte perviene a conclusioni sostanzialmente analoghe, all'esito, tuttavia, di un percorso motivazionale parzialmente difforme.

16.2.2.1. Invero, la Corte osserva che "per gli stessi motivi esposti ai punti da 43 a 48 della presente sentenza, il regime fiscale del 2017 concerne... tutti i terzi che intervengono in un processo di locazione immobiliare breve, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche, che queste ultime risiedano o siano stabilite sul territorio italiano o meno e che intervengano tramite strumenti digitali o con altre modalità di contatto, qualora essi abbiano scelto, nell'ambito della loro prestazione di servizi, di incassare i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti oggetto del regime del 2017, oppure di intervenire nella riscossione di siffatti canoni o corrispettivi" (par. 52).

16.2.2.2. Nondimeno, prosegue la Corte, mentre il prestatore non residente e non stabilito adempie a tali obblighi in qualità di "responsabile di imposta" (cfr. art. 4, comma 5-*bis*, D.L. n. 50 del 2017), il prestatore residente o, comunque, stabilito assume (cfr. art. 4, comma 5, D.L. n. 50 del 2017) la qualità di "sostituto di imposta, vale a dire di sostituto fiscale, il che ha come conseguenza, nei confronti dell'Erario, di sostituirlo al contribuente e di renderlo debitore dell'imposta".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

16.2.2.3. Ad avviso della Corte, "benché occorra considerare... che questo secondo tipo di obblighi comporta, per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, un onere ben più rilevante di quello collegato ad un semplice obbligo di informazione, anche solo a causa della responsabilità finanziaria che esso genera non solo nei confronti dello Stato di imposizione, ma altresì nei confronti dei clienti, dal regime fiscale del 2017 non risulta, fatta salva la valutazione del giudice del rinvio, che tale onere sia più gravoso per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare stabiliti in uno Stato membro diverso dall'Italia rispetto a quanto lo sia per le imprese che hanno ivi uno stabilimento, nonostante la loro differente denominazione" (par. 54).

16.2.2.4. In sostanza, secondo la Corte la diversità della regolamentazione fiscale propria delle figure del responsabile d'imposta e del sostituto di imposta non determina né veicola, di per sé, una discriminazione a danno dei soggetti non residenti e non stabiliti (che, appunto, operano quali responsabili di imposta), giacché "detto regime fiscale [quello delineato dal D.L. n. 50 del 2017] impone gli stessi obblighi di ritenuta alla fonte e di pagamento dell'imposta" a carico sia del responsabile, sia del sostituto di imposta.

16.2.2.5. La Corte fa tuttavia salva, sul punto, "la valutazione del giudice del rinvio" (par. 54).

16.2.3. Quanto al terzo, la Corte premette che "esso grava unicamente su taluni prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di stabile organizzazione in Italia, qualificati come "responsabili d'imposta", mentre i prestatori di tali servizi stabiliti in Italia, qualificati come "sostituti d'imposta", vale a dire sostituti fiscali, non vi sono assoggettati"; a ben vedere, sostiene la Corte, la vigenza di tale obbligo "dipende dalla scelta, da parte dei prestatori summenzionati, di incassare o meno i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti oggetto del regime fiscale del 2017, oppure di intervenire o meno nella riscossione di detti canoni o corrispettivi, vale a dire di assoggettarsi, in pratica, al secondo tipo di obblighi".

16.2.3.1. La Corte osserva, dunque, che l'obbligo in parola grava esclusivamente sui soggetti non residenti né stabiliti "che intendano integrare nelle loro prestazioni di servizi detti incassi o detti interventi": in termini generali, i "vincoli" connessi a tale obbligo "determinano, per detti operatori, un ostacolo idoneo a dissuaderli dall'effettuare servizi di intermediazione immobiliare in Italia, quantomeno secondo le modalità corrispondenti alla loro volontà. Ne deriva che l'obbligo summenzionato deve essere considerato quale restrizione alla libera circolazione dei servizi, vietata, in linea di principio, dall'articolo 56 TFUE".

16.2.3.2. In ossequio alla propria giurisprudenza, che non ha mai enunciato un principio di generale, assoluta ed insuperabile incompatibilità con l'art. 56 TFUE dell'obbligo di nominare un rappresentante fiscale imposto da una normativa nazionale (posto che "in ogni caso di specie, la Corte ha esaminato, alla luce delle caratteristiche proprie dell'obbligo in esame, se la restrizione che quest'ultimo comportava potesse essere giustificata alla luce dei motivi imperativi d'interesse generale perseguiti dalla disciplina nazionale in discussione, quali invocati dinanzi alla Corte dallo Stato membro interessato"), la Corte precisa che tale obbligo, finalizzato al contrasto all'evasione fiscale ed all'efficacia dei controlli fiscali, "persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato FUE", "è giustificato da motivi imperativi di interesse generale" ed è "idoneo a garantire la realizzazione dell'obiettivo" cui è preposto (par.par. 66 e 67).

16.2.3.3. Tale obbligo, tuttavia, "eccede quanto necessario per raggiungere tale obiettivo", posto che "non risulta che il controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili d'imposta non possa essere garantito con

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mezzi meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in I.".

16.2.3.4. La Corte, in proposito, osserva che l'imposizione di tale obbligo non distingue "in funzione, ad esempio, del volume di entrate fiscali prelevate o che poteva essere prelevato annualmente per conto dell'Erario da parte dei suddetti prestatori" e, comunque, non è necessaria né ineludibile, posto che:

- "il primo tipo di obblighi è volto precisamente a fornire a dette autorità fiscali tutte le informazioni atte a consentire al contempo di identificare i contribuenti debitori dell'imposta e di determinare la base imponibile di quest'ultima";
- "il secondo tipo di obblighi consente di garantire il prelievo alla fonte dell'imposta in parola";
- "il summenzionato rappresentante fiscale" potrebbe avere "la possibilità di risiedere o di essere stabilito in uno Stato membro diverso dall'Italia": invero, "se il controllo su un tale rappresentante... può effettivamente risultare più difficile qualora questi sia stabilito in un altro Stato membro, dalla giurisprudenza [della Corte] discende tuttavia che le difficoltà amministrative non costituiscono, di per sé, un motivo atto a giustificare un ostacolo a una libertà fondamentale garantita dal diritto dell'Unione".

17. Il Collegio procede ad applicare la decisione della Corte ai tre obblighi in esame.

17.1. Quanto al primo obbligo (la "raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito dell'intermediazione immobiliare"), nelle memorie conclusionali parte appellante non ha ritenuto di svolgere rilievi con riferimento alla statuizione della Corte circa l'assenza di profili di incompatibilità con l'art. 56 TFUE: sul punto, il Collegio può senz'altro respingere in parte qua l'appello, limitandosi a far proprie le argomentazioni della Corte ed a richiamare le riflessioni già svolte nell'ordinanza n. 777 del 26 gennaio 2021, par.par. 81 – 95.

17.1.1. A tutto concedere, qualora il rilievo difensivo svolto da parte appellante (cfr. *supra*, *sub* par. 3.8.1, secondo alinea) circa l'inapplicabilità dell'intero art. 4 a seguito della dichiarazione di contrarietà al diritto europeo dell'obbligo di nomina del rappresentante fiscale volesse essere implicitamente riferito anche al profilo in commento, è sufficiente rilevare che il dovere di raccolta e comunicazione di dati (come desumibile pure dalle argomentazioni della Corte di Giustizia, *sub* par.par. 47-50) ha una sua specifica, oggettiva e, per così dire, "fisica" autonomia; si tratta, peraltro, di un obbligo che ben può essere adempiuto direttamente dall'operatore, ove necessario nell'ambito e con l'ausilio delle procedure di collaborazione fra Autorità fiscali previste dal diritto unionale e, eventualmente, dal diritto internazionale pattizio.

17.2. Quanto al terzo obbligo ("la designazione di un rappresentante fiscale in Italia"), viceversa, la Corte ne ha statuito la contrarietà all'art. 56 TFUE (*recte*, ha dichiarato che la corretta interpretazione dell'art. 56 TFUE osta ad una normativa nazionale che imponga il cennato obbligo), in quanto tale obbligo reca una restrizione alla libera circolazione dei servizi che, pur perseguendo uno scopo legittimo compatibile con il Trattato FUE, pur giustificata da motivi imperativi di interesse generale e pur idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo cui è preposto, non è proporzionata (ossia, "in circostanze come quelle di cui al regime fiscale del 2017", eccede quanto necessario per conseguire le proprie finalità).

17.2.1. Consegue che a questo Giudice, quale Autorità giurisdizionale nazionale a qua, non resta che prendere atto del dictum della Corte senza poter svolgere alcun ulteriore sindacato (né, a fortiori, alcuna critica alla relativa motivazione): ciò costituisce un preciso ed inderogabile dovere, corollario del principio del primato del diritto dell'Unione, più volte affermato dalla Corte.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

17.2.2. In relazione alle osservazioni svolte in proposito dall'Agenzia delle Entrate nelle memorie conclusionali (cfr. *supra*, *sub* par. 3.11.2), il Collegio osserva che, a seguito della pronuncia della Corte, la previsione nazionale che impone la nomina di un rappresentante fiscale in Italia risulta in contrasto con il diritto UE nella sua totalità.

17.2.3. La Corte, infatti, ha ritenuto che tale previsione ecceda quanto necessario, posto che "non risulta che il controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili d'imposta non possa essere garantito con mezzi meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in I.": ciò sia perché tale previsione "si applica indifferentemente a tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare... senza distinguere in funzione, ad esempio, del volume di entrate fiscali", sia, comunque, perché "il legislatore italiano non ha considerato la possibilità che il summenzionato rappresentante fiscale... abbia la possibilità di risiedere o di essere stabilito in uno Stato membro diverso dall'Italia".

17.2.4. L'ampia e chiara dizione contenuta nella pronuncia della Corte non consente al Collegio l'operazione di dissezione normativa sollecitata, pur con puntuali argomentazioni, dall'Agenzia.

17.2.5. La Corte, invero, non ha stabilito la contrarietà al diritto unionale della previsione nazionale della nomina di un rappresentante fiscale, limitatamente al solo profilo della necessaria residenza (o stabilimento) in Italia; al contrario, ha tratto dall'unitaria considerazione di vari profili, tra cui quello della necessaria residenza o stabilimento in Italia, la conclusione della natura complessivamente non proporzionata dell'obbligo di nomina del rappresentante fiscale in quanto tale.

17.2.6. Il Collegio, pertanto, non può che disporre come segue:

- disapplica, in quanto in contrasto con il diritto UE, l'art. 4, comma 5-*bis*, secondo periodo, D.L. n. 50 del 2017 ("I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600");

- accoglie in parte qua l'appello e per l'effetto, in parziale riforma della sentenza impugnata, annulla l'atto impugnato con il ricorso introduttivo di primo grado, con riferimento a tutti i passaggi ove è menzionata la figura del rappresentante fiscale, ossia:

a) il punto "3.3 – Soggetti non residenti", secondo periodo (pagina 3), ove si stabilisce che "i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che risultino privi di stabile organizzazione in Italia, per trasmettere i dati si avvalgono di un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600";

b) il punto "4.3 – Soggetti non residenti", secondo periodo (pagina 4), ove si stabilisce che "i soggetti non residenti, che risultino privi di una stabile organizzazione in Italia, effettuano gli adempimenti di cui al punto 4.2 [ossia gli "obblighi di versamento, certificazione e dichiarazione della ritenuta"] tramite un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600";

c) le "motivazioni", sesto periodo (pagina 5), ove si stabilisce che gli obblighi di comunicazione dei dati vengono adempiuti, da parte degli operatori non residenti né stabiliti, mediante "un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973, il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso";

d) le "motivazioni", penultimo periodo (pagina 6), ove si stabilisce che "i soggetti non residenti, che risultino privi di una stabile organizzazione in Italia, effettuano la ritenuta ed

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

adempiono agli obblighi di versamento, certificazione e dichiarazione tramite un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973".

17.2.7. In proposito, il Collegio precisa (come già ventilato nell'ordinanza n. 777, par. 108 e 109) che l'introduzione di un ulteriore periodo al comma 5-*bis* dell'art. 4 del D.L. n. 50 del 2017 ("In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al periodo precedente sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3") da parte dell'art. 13-*quater*, comma 1, D.L. n. 34 del 2019, convertito con L. n. 58 del 2019, non riveste rilievo nella presente controversia.

17.2.8. L'oggetto del presente giudizio è, infatti, rappresentato dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 132395 del 12 luglio 2017, la cui legittimità deve essere scrutinata in base alla situazione di fatto e di diritto sussistente all'atto della relativa emanazione; del resto, non consta che tale provvedimento sia stato integrato a seguito della suddetta novella.

17.2.9. Specularmente, la pronuncia con cui, come nella specie, la Corte di Giustizia UE dichiara che una disposizione dei Trattati – vale a dire del diritto unionale originario – osta ad una determinata previsione di legge nazionale comporta l'integrale inapplicabilità di quest'ultima *ab initio* (cfr., *ex multis*, Corte di Giustizia, sentenza C-314/08, par.par. 81 – 84).

17.2.10. Ne consegue, in linea teorica, che una siffatta pronuncia non potrebbe essere "superata" neppure dall'eventuale abrogazione sopravvenuta di tale previsione nazionale, che continuerebbe ad avere efficacia *de praeterito* – ossia appunto fino al momento dell'abrogazione – in contrasto con il richiamato principio del primato (assoluto e non negoziabile) del diritto dell'Unione, più volte affermato dalla Corte di Giustizia.

17.2.11. A fortiori, dunque, nessun effetto di sterilizzazione della pronuncia della Corte può derivare da una mera integrazione additiva della legge nazionale, intervenuta posteriormente al radicamento del ricorso giurisdizionale di diritto interno nell'ambito del quale è stato svolto il rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE.

17.2.12. È, altresì, opportuno precisare che il periodo aggiunto dal D.L. n. 34 del 2019 non è interessato dalla pronuncia della Corte, proprio in quanto estraneo alla propedeutica ordinanza di rinvio e, più in generale, alla materia del contendere di questo giudizio: per quanto dipende dal presente contenzioso, pertanto, la disposizione continua ad avere efficacia, salvo quanto eventualmente disposto in altre sedi.

17.2.13. Parte appellante sostiene, poi, che l'incompatibilità con l'art. 56 TFUE dell'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale "implica che l'intero regime di cui all'art. 4 non può essere applicato agli intermediari stabiliti in altri Stati membri, come A.".

17.2.14. La tesi è argomentata come segue:

- "in linea con il principio di territorialità delle disposizioni fiscali nazionali, nel sistema tributario italiano i soggetti che non sono né residenti, né stabiliti, non possono agire come sostituti d'imposta";

- più in particolare, "le società non residenti... non possono qualificarsi come sostituto d'imposta se non hanno una stabile organizzazione nel territorio italiano e se non hanno realizzato redditi imponibili in Italia" (le appellanti ricadono in questa categoria);

- pertanto, "l'unico modo per imporre... obblighi di ritenuta e versamento agli intermediari stabiliti in Stati membri diversi dall'Italia, era di richiedere a questi ultimi di nominare un rappresentante fiscale in Italia, atteso che senza tale soggetto l'intero regime sarebbe stato inapplicabile a tali intermediari, ivi inclusa A.";

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- ciò sarebbe confermato dal tenore testuale tanto dell'art. 4, comma 5-*bis*, laddove "prevede che gli intermediari stabiliti in Stati membri diversi dall'Italia siano tenuti a nominare un rappresentante fiscale "ai fini dell'adempimento" degli obblighi di cui all'art. 4", quanto del provvedimento impugnato, ove si "stabilisce espressamente che tali intermediari devono adempiere gli obblighi di cui all'art. 4 "tramite" il rappresentante fiscale, che deve necessariamente risiedere in Italia (punti 3.3. e 4.3)".

17.2.15. La tesi, pur suggestivamente argomentata, non convince.

17.2.16. Non ha, invero, fondamento la rigida impostazione esegetico-sistematica coltivata da parte appellante (e posta a base dell'argomentazione in esame), secondo cui, quanto agli obblighi di ritenuta e successivo versamento, l'unica alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale residente o stabilito in I. sarebbe l'assunzione da parte dell'intermediario della qualità di sostituto d'imposta, qualità che, tuttavia, l'appellante non potrebbe strutturalmente rivestire, in quanto operatore non residente né stabilito e non produttore di redditi imponibili in Italia.

17.2.17. Al contrario, la disciplina legislativa nazionale in esame può comunque operare anche con l'espunzione del dovere di nomina, da parte degli intermediari non stabiliti, di un rappresentante fiscale in Italia: l'Ente impositore, infatti, ben potrà rivolgere le proprie pretese tributarie direttamente alla società non stabilita, fruendo, se del caso, delle procedure di collaborazione fra Autorità fiscali previste dal diritto unionale e, eventualmente, dal diritto internazionale pattizio.

17.2.18. Più in dettaglio, nel nostro ordinamento il responsabile di imposta è un soggetto su cui grava una obbligazione solidale dipendente (art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

17.2.19. Nella fattispecie concreta in esame, l'intermediario non stabilito che è intervenuto nel pagamento ha già, per una sua precisa scelta imprenditoriale, la disponibilità materiale della somma che deve, in parte, essere corrisposta all'amministrazione finanziaria.

17.2.20. In questa specifica situazione, dunque, la figura del "rappresentante fiscale" non si configura quale elemento centrale, ineludibile e caratterizzante della normativa nazionale, ma costituisce semplicemente una figura per così dire "aggiuntiva", che, nell'interesse dello stesso contribuente non stabilito, ne assolve i doveri fiscali; si tratta, in altri termini, di una manifestazione del generale modello della sostituzione nello svolgimento dell'attività giuridica nell'interesse di altri, anche con riguardo ad atti, comunicazioni, pagamenti (cd. rappresentanza passiva): l'assenza di tale figura, pertanto, non impedisce, già in un'ottica strutturale, l'operatività del sistema predisposto dal legislatore.

17.2.21. Del resto, anche in base al principio di tassatività delle cause di cessazione della vigenza di una legge sotteso all'art. 15 disp. prel. c.c., la disapplicazione di parte di una legge a seguito di una pronuncia interpretativa della Corte che abbia ravvisato un contrasto con il diritto unionale si estende a tutto il *corpus* normativo solo ove quest'ultimo sia posto in via diretta ed immediata, a causa della cennata disapplicazione parziale, in una condizione di assoluta, integrale e radicale impossibilità di funzionamento, ossia resti privo di una pur minima compiutezza e potenzialità applicativa, dunque *funditus* inidoneo a veicolare norme generali, astratte ed innovative dell'ordinamento giuridico: una siffatta evenienza, per le ragioni sopra esposte, non ricorre nel caso di specie.

17.3. Quanto, infine, al secondo obbligo ("l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario"), la Corte ne ha statuito la compatibilità con il diritto unionale, posto che "non risulta che sia possibile ritenere che una normativa come il regime fiscale del 2017, il cui unico effetto è quello di causare costi supplementari per la prestazione di cui trattasi e che in-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

cide allo stesso modo sulla prestazione di servizi fra gli Stati membri e su quella interna ad uno Stato membro, vieti, ostacoli o renda meno attraente l'esercizio della libera prestazione dei servizi" (par. 55).

17.3.1. La conclusione è stata poi ribadita in maniera netta ed inequivoca al par. 77, ove, nel precisare in via definitiva le risposte ai quesiti, si statuisce che l'art. 56 TFUE "non osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, indipendentemente dal loro luogo di stabilimento e dalla modalità attraverso cui essi intervengono, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, di raccogliere e successivamente comunicare all'amministrazione fiscale nazionale i dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione e, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione, di prelevare alla fonte l'ammontare dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versarlo all'Erario di detto Stato membro".

17.3.2. Purtuttavia, al paragrafo 54 la Corte ha fatto salva, con un inciso non altrimenti motivato, "la valutazione del giudice del rinvio" in ordine alla sussistenza di un'eventuale maggiore gravosità dell'obbligo in parola per l'intermediario non residente né stabilito rispetto a quello residente o stabilito.

17.3.3. Parte appellante sostiene che, ai termini di siffatta espressione, questo Giudice sia senz'altro tenuto a svolgere tale "valutazione".

17.3.4. Nel merito di tale "valutazione", essa sostiene che:

- "l'onere derivante dall'obbligo di ritenuta e versamento è più gravoso per gli intermediari stabiliti in altri Stati membri e comporta pertanto una discriminazione indiretta, ai sensi dell'art. 56 TFUE";
- "tale discriminazione è contraria al diritto dell'Unione, in quanto non necessaria e sproporzionata".

17.3.5. Tale carattere indirettamente discriminatorio risiederebbe, sostanzialmente, nella circostanza che un operatore non stabilito incontrerebbe maggiori difficoltà operative, amministrative, giuridiche, gestionali e linguistiche, rispetto ad un operatore residente o stabilito, nell'adeguarsi ad un sistema tributario ad esso estraneo: tali difficoltà, nel caso di specie, potrebbero financo arrivare a far mettere in discussione l'opportunità del mantenimento dell'attuale "strategia commerciale", che sinora ha rappresentato l'elemento vincente del business di parte appellante.

17.3.6. Nella prospettiva della parte appellante, in altri termini, la Corte di Giustizia avrebbe soltanto escluso che la prescrizione in esame integri gli estremi di una discriminazione diretta per la sua valenza indistintamente applicabile; nondimeno, la normativa nazionale sarebbe congegnata in maniera tale da sfavorire oggettivamente i soggetti non residenti né stabiliti rispetto a quelli residenti o stabiliti, senza che ciò sia strettamente necessario per tutelare le ragioni fiscali: residuerebbe, dunque, una discriminazione indiretta.

17.3.7. L'appellante cita, in proposito, la segnalazione resa dall'AGCM in data 24 novembre 2017 ai sensi dell'art. 21 L. n. 287 del 1990.

17.3.8. In tale segnalazione, l'Autorità rileva "il potenziale impatto restrittivo della concorrenza discendente da alcune disposizioni del D.L. n. 50 del 2017", in particolare l'art. 4, commi 5 e 5-*bis*.

17.3.9. Sul punto, l'Autorità sostiene che:

- "l'introduzione dei suddetti obblighi non appare proporzionata rispetto al perseguimento di tali finalità [contrastare il fenomeno dell'evasione], in quanto si ritiene che le stes-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

se potrebbero essere perseguite altrettanto efficacemente con strumenti che non diano al contempo luogo a possibili distorsioni concorrenziali nell'ambito interessato";

- "l'intervento fiscale in esame appare suscettibile di alterare le dinamiche concorrenziali tra i gestori dei portali telematici, a discapito di coloro che adottano modelli di business fortemente caratterizzati dal ricorso a strumenti telematici di pagamento";

- "l'obbligo fiscale inerente all'assunzione della qualità di sostituto d'imposta, infatti, rappresentando un ulteriore onere amministrativo non direttamente collegato con l'attività d'impresa svolta dagli operatori del settore, appare suscettibile di disincentivare gli intermediari dal mettere a disposizione dei conduttori forme di pagamento digitale sulle proprie piattaforme";

- la normativa in esame sarebbe un unicum tanto in ambito continentale, quanto in un'ottica intersettoriale.

17.3.10. In proposito, il Collegio rileva che:

- anzitutto, la Corte ha formulato incidentalmente la clausola di riserva in un paragrafo (par. 54) che, letto nel suo complesso ed in maniera organica ed unitaria, fa emergere come l'affermazione della Corte abbia valenza generale nella parte in cui rileva che il regime finale impone a tutti gli operatori "gli stessi obblighi di ritenuta alla fonte in nome dell'amministrazione fiscale e di pagamento dell'imposta cedolare secca del 21% a quest'ultima, dato che il prelievo è effettuato a titolo liberatorio, quando il proprietario del bene immobile interessato ha optato per l'aliquota preferenziale, e a titolo di acconto, qualora così non fosse";

- inoltre, il par. 54 deve essere letto unitamente tanto al par. 55, nel quale si statuisce senz'altro che "non risulta... che... il regime fiscale del 2017... vieti, ostacoli o renda meno attraente l'esercizio della libera prestazione dei servizi", quanto al par. 77, che reca la definitiva risposta ai quesiti formulati da questo Consiglio e ove si legge, con terminologia chiara ed inequivoca, che "non osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, indipendentemente dal loro luogo di stabilimento e dalla modalità attraverso cui essi intervengono, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, di raccogliere e successivamente comunicare all'amministrazione fiscale nazionale i dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione e, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione, di prelevare alla fonte l'ammontare dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versarlo all'Erario di detto Stato membro".

17.3.11. Comunque, qualora si ritenesse che la Corte di Giustizia abbia imposto una specifica trattazione del punto in esame, il Collegio osserva che la valutazione rimessa al Giudice *a quo* non attiene all'idoneità dell'obbligo, *ex* se, a determinare un'alterazione della concorrenza (profilo già escluso in radice dalla Corte), ma più semplicemente a verificare la questione di fatto (in quanto tale estranea alla cognizione del Giudice della questione pregiudiziale) della maggiore gravosità relativa, per un operatore non residente né stabilito, del rispetto dell'obbligo in parola.

17.3.12. Orbene, tale maggiore gravosità oggettivamente non sussiste, in quanto:

- le maggiori difficoltà lamentate da parte appellante sono, in realtà, quelle che ogni operatore non stabilito *naturaliter* ed inevitabilmente incontra nell'operare in un mercato diverso dal proprio: in termini più generali, infatti, l'esigenza di conseguire un *level playing field* riguarda le regole del gioco, che debbono essere uguali per tutti gli operatori economici (residenti, stabiliti o non stabiliti), ma non implica anche una rimodulazione per così dire "ergonomica" del campo da gioco a favore dell'operatore straniero (ciò che potrebbe, anzi,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

determinare una discriminazione indiretta "al contrario" a danno dell'operatore locale o, comunque, stabilito);

- sotto altro aspetto, il mercato dell'intermediazione immobiliare opera sempre più online e, per la stessa natura dello strumento telematico, ha dimensioni globali: è, pertanto, del tutto fisiologico (anche in considerazione della particolare attrattività turistica del mercato italiano) che la maggior parte degli operatori (o, comunque, dei più grandi operatori) non sia né residente né stabilita in I.; ciò, tuttavia, non comporta né dimostra che la normativa recata dal D.L. n. 50 del 2017 abbia un implicito portato discriminatorio, trattandosi semplicemente dell'attuale condizione oggettiva del mercato (argomentare diversamente significa, potenzialmente, sterilizzare ogni intervento nazionale nel settore – che afferisce, vale ribadirlo, a locazioni di beni immobili situati in I. – perché la maggior parte dei *player* di mercato opera in regime di libera prestazione di servizi);

- a tutto concedere, non risulta che parte appellante abbia mutato il proprio modello di business (cfr., a contrario, l'allegato 3 prodotto in prime cure dall'Agenzia delle Entrate), né che questo sia stato inciso in modo tale da revocarne in dubbio il prospettico mantenimento, a causa ad esempio di (documentati) costi di esercizio crescenti, di necessità di rilevanti (e documentate) riorganizzazioni amministrative, di (documentate) perdite strutturali di clientela;

- l'AGCM è un'Autorità amministrativa istituzionalmente deputata alla difesa di un singolo, per quanto importante, interesse pubblico: le segnalazioni da essa formulate ai sensi dell'art. 21 L. n. 287 del 1990 si inseriscono quindi in una prospettiva istituzionale necessariamente limitata a tale specifico ambito di intervento e priva, pertanto, della visione complessiva dei molteplici interessi in gioco, che viceversa è propria del Legislatore; peraltro, da un lato, la paventata possibilità che gli operatori telematici siano disincentivati "dal mettere a disposizione dei conduttori forme di pagamento digitale sulle proprie piattaforme" è *per tabulas* esclusa, per quanto riguarda l'appellante, dal richiamato doc. 3 depositato in prime cure dall'Agenzia delle Entrate, dall'altro, il carattere discriminatorio dell'obbligo in parola (ossia la sua contrarietà al principio fondamentale dell'art. 56 TFUE) è stata motivatamente esclusa dalla Corte di giustizia, unico organo, oltretutto giurisdizionale e non amministrativo, con la competenza istituzionale per operare una tale valutazione,

17.3.13. In definitiva, per le ragioni sin qui esposte, non sussiste una discriminazione indiretta e, dunque, la violazione (appunto indiretta) del principio della libera prestazione di servizi.

17.3.14. Il Collegio aggiunge, comunque, che:

- anche qualora si dovesse, in ipotesi, ritenere che la previsione di tale obbligo abbia (indirettamente) leso il principio di libera prestazione di servizi, tale lesione risulta in ogni caso giustificata da un "motivo imperativo di interesse generale", quale la riscossione delle imposte;

- le misure nella specie adottate dal legislatore per assicurare tale primario interesse pubblico risultano pienamente conformi al principio di proporzionalità.

17.3.15. Invero, la previsione di un obbligo di ritenuta e versamento a carico degli intermediari non residenti che siano intervenuti nel pagamento costituisce, proprio alla luce della previamente acquisita disponibilità delle somme da versare, una modalità applicativa idonea, necessaria e adeguata ad assicurare la riscossione del tributo: una diversa modalità eventualmente meno incidente nella sfera giuridica degli operatori non stabiliti, infatti, rischierebbe di vanificare il pieno, concreto e tempestivo conseguimento dell'interesse generale perseguito dal legislatore nazionale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

17.3.16. Per le stesse ragioni, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata da parte appellante.

17.3.17. In disparte la genericità con cui la questione è formulata, è sufficiente rilevare che, contrariamente alle affermazioni di parte appellante (secondo cui l'art. 4 D.L. n. 50 del 2017 "non delinea un'attribuzione equilibrata degli oneri relativi all'adempimento degli obblighi tributari, comprimendo irragionevolmente la libertà di impresa di (pressoché solo) un operatore e conseguentemente accordando un rilevante beneficio competitivo ad altri operatori economici"), il regime fiscale in commento disciplina, con previsioni uniformi per tutti gli operatori e prive di carattere discriminatorio, l'intero mercato dell'intermediazione immobiliare, nel perseguimento di un primario interesse pubblico: esulano, dunque, profili di danno a carico di uno specifico soggetto.

18. Passando, quindi, al quarto motivo di appello (con cui viene riproposto il terzo motivo di prime cure), il Collegio osserva che:

- il richiamo operato dalle appellanti all'art. 154, comma 4, D.Lgs. n. 196 del 2003, nel testo ratione temporis vigente, è inconferente, posto che il provvedimento gravato è stato emanato da un'Agenzia fiscale (non, dunque, dal Presidente del Consiglio dei Ministri o da un Ministro) e, comunque, non incide *ex se* nella materia dei dati personali, limitandosi a dare attuazione, sul punto, a precise e specifiche disposizioni di rango primario che, a monte, tale trattamento prevedono ed impongono;

- i dati menzionati dal provvedimento in esame ("il nome, cognome e codice fiscale del locatore, la durata del contratto, l'importo del corrispettivo lordo e l'indirizzo dell'immobile", peraltro eventualmente comunicabili in forma aggregata) sono quelli oggettivamente necessari ed indispensabili per la puntuale e compiuta identificazione dell'operazione, dunque non sussiste alcuna violazione dei principi di proporzionalità, pertinenza e non eccedenza del trattamento dei dati;

- non è richiesto il consenso degli interessati, posto che il trattamento *de quo* (afferente ad una vicenda contrattuale di locazione di beni immobili, come tale sottoposta alla legge italiana) è imposto da una specifica disposizione di legge.

19. Il Collegio, infine, affronta il quinto motivo di appello, con cui è riproposto, in parte, il quarto motivo di primo grado.

19.1. In proposito, si rileva anzitutto che il provvedimento gravato si limita a disciplinare in forma unitaria, per tutti gli operatori, le concrete modalità di adempimento dell'obbligo tributario, indicandole in quelle ordinariamente proprie del sostituto d'imposta, senza con ciò in alcun modo equiparare a monte e "di fatto", come sostenuto da parte appellante, le figure del sostituto d'imposta e del responsabile d'imposta, di contro espressamente e ripetutamente tenute distinte nel corpo dell'atto.

19.2. Più semplicemente, il provvedimento, nell'adempimento della funzione di "attuazione" della legge disposta dall'art. 4, comma 6, D.L. n. 50 del 2017 (come noto, più ampia della mera "esecuzione" della legge – arg. *ex* art. 17 L. n. 400 del 1988), ha individuato le forme di adempimento dell'onere tributario ritenute più congrue, snelle ed opportune, evidentemente anche alla luce del carattere massivo degli obblighi di "versamento, certificazione e dichiarazione delle ritenute" conseguenti alle operazioni di intermediazione immobiliare per locazioni brevi.

19.3. In sostanza, il generale utilizzo delle forme dichiarative e di versamento proprie del sostituto d'imposta non consegue alla circostanza che il responsabile d'imposta è, "di fatto", a quello parificato, ma rappresenta, di contro, una precisa scelta relativa (e limitata) al settore de quo, che non modifica surrettiziamente l'ordinario statuto fiscale del responsabile d'imposta.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

19.4. In ogni caso, anche qualora si volesse ritenere che, nella fattispecie concreta, si realizzi, in ragione delle peculiarità della fattispecie stessa, una sostanziale assimilazione tra "sostituto di imposta" e "responsabile di imposta", ciò non veicolerebbe alcuna concreta lesione della posizione soggettiva di parte appellante, con conseguente oggettiva carenza di interesse alla censura.

19.5. Il provvedimento non sconta, poi, i lamentati caratteri di carenza di determinatezza e tassatività, posto che:

- la locuzione "intervento nel pagamento", oltre ad essere ripresa pedissequamente dal testo legislativo, fa con ogni evidenza riferimento ad ogni profilo di attiva partecipazione dell'intermediario alla fase solutoria del contratto di locazione;

- la locuzione "soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia", pure essa ripresa dal testo legislativo, non rimanda ad alcun (peraltro non normato né menzionato) provvedimento formale accertativo, in via generale, della sussistenza di tale qualifica: la questione è viceversa rimessa, come di regola, alla singola attività di verifica svolta dall'Agenzia delle Entrate;

- la locuzione "al di fuori dell'esercizio di attività di impresa", utilizzata per circoscrivere le attività di locazione rilevanti a fini fiscali, oltre a rimandare ad un concetto giuridico, per ciò solo non vago né indeterminato (trattasi, altrimenti detto, di un elemento normativo della fattispecie), è stata comunque affrontata nella successiva circolare interpretativa n. 24/E del 12 ottobre 2017, peraltro con il piano richiamo alla normativa vigente in punto di individuazione dei caratteri dell'attività di impresa.

20. Per tutte le esposte ragioni, pertanto, l'appello va accolto ai soli e limitati fini evidenziati *supra*, *sub* par. 18.2.6, con rigetto per il resto.

21. La particolare complessità della vicenda costituisce, all'evidenza, giusto motivo per l'integrale compensazione delle spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M. – Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quarta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo accoglie ai fini, per gli effetti e nei limiti di cui in parte motiva *sub* par. 17.2.6, con conseguente riforma in parte qua della sentenza impugnata, rigettandolo per il resto.

Spese del doppio grado di giudizio compensate.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa. *(Omissis).*

L'evoluzione delle piattaforme digitali quali connubio tra segnalazione, sostituzione e responsabilità d'imposta

SOMMARIO: 1. Breve premessa. – 2. La disciplina sulle locazioni brevi: il d.l. 24 aprile 2017, n. 50. – 2.1. Gli obblighi imposti in capo agli intermediari. – 2.1.1. L'obbligo di comunicazione alle autorità fiscali. – 2.1.2. L'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta e di versamento all'Erario. – 2.1.3. L'obbligo di designare un rappresentante fiscale in Italia. – 3. Il caso Airbnb. – 3.1. L'intervento della Corte di giustizia dell'Unione europea. – 3.2. La sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023 pronunciata dal Consiglio di Stato. – 4. Le recenti modifiche al d.l. 24 aprile 2017, n. 50, apportate dalla legge di bilancio per l'anno 2024. – 5. Considerazioni conclusive: l'accentramento in capo ad Airbnb delle distinte figure di segnalatore digitale e sostituto d'imposta.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1. – *Breve premessa*

Lo sviluppo dell'economia digitale ha generato, nel corso dei decenni, la nascita di nuove sfide per gli ordinamenti tradizionali tese a impedire l'eventuale sottrazione di materia imponibile alle casse erariali da parte dei c.d. "giganti del *web*", emergenti protagonisti sul mercato e sul panorama fiscale globale.

In suddetto quadro, si colloca la disciplina introdotta dal legislatore italiano con l'art. 4, d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (1), rubricato "*Regime fiscale delle locazioni brevi*", di recente modificato dalla l. 30 dicembre 2023, n. 213 (*i.e.* la legge di bilancio per l'anno 2024). E proprio l'applicazione di tale disposizione normativa ai portali telematici è stata attualmente al centro di un acceso dibattito che ha visto coinvolta, oltre ai giudici italiani (nello specifico, il T.a.r. Lazio e il Consiglio di Stato), anche la Corte di giustizia dell'Unione europea, chiamata ad intervenire per il tramite dell'istituto del rinvio pregiudiziale.

Il predetto scenario ha determinato, nel corso degli anni, un conseguente (e delicato) accentramento di ruoli e funzioni in capo alle piattaforme digitali, da un lato qualificabili, in base alla realtà concreta di ogni singola fattispecie, come sostituti o responsabili d'imposta, e dall'altro onerate anche degli obblighi di segnalazione imposti dalla recente introduzione della DAC 7, da cui discende la peculiare figura del segnalatore d'imposta digitale (2).

2. – *La disciplina sulle locazioni brevi: il d.l. 24 aprile 2017, n. 50* (3)

Con l'espressione "locazioni brevi" si intendono "i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi

---

(1) Tale decreto legge è stato convertito tramite la l. 21 giugno 2017, n. 96, pubblicata in G.U. 23 giugno 2017, n. 144, S.O. n. 31.

(2) Cfr. C. Gianoncelli, *Tra opere d'arte e reddito imponibile: il collezionista, lo speculatore occasionale e il mercante d'arte*, *retro*, 2024, 258-260, in cui viene presentata la figura dei *digital tax whistleblower*.

(3) Tale disciplina aveva destato fin da subito talune criticità, tant'è che, in data 24 novembre 2017, l'Autorità Nazionale Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) aveva effettuato sull'argomento una segnalazione *ex* art. 21, l. 10 ottobre 1990, n. 287, con cui aveva lamentato come la normativa in esame risultasse "potenzialmente idonea ad alterare le dinamiche concorrenziali tra i diversi operatori, con possibili ricadute negative sui consumatori finali dei servizi di locazione breve (ovverosia sui conduttori)". Invero, l'Autorità, seppur "pienamente consapevole che l'intervento del legislatore mira a realizzare un interesse pubblico di natura fiscale e a contrastare il fenomeno dell'evasione", ritiene, tuttavia, che "l'introduzione dei suddetti obblighi non appare proporzionata rispetto al perseguimento di tali finalità, in quanto si ritiene che le stesse potrebbero essere perseguite

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare" (4). In particolare, nel caso in cui siano destinati alla locazione breve (5) più di quattro appartamenti per singolo periodo d'imposta, l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale, ai sensi dell'art. 1, 595° comma, l. 30 dicembre 2020, n. 178.

Ai redditi derivanti da locazione breve, a partire dai contratti stipulati in data 1° giugno 2017, è possibile applicare le norme dettate in tema di cedolare secca *ex* art. 3, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (6). In tale ipotesi, i redditi sconteranno l'applicazione di un'aliquota pari al 21%, ora innalzata – come si vedrà meglio *infra* – al 26% (7).

2.1. – *Gli obblighi imposti in capo agli intermediari*

Come già accennato nel paragrafo precedente, i contratti di locazione breve possono essere stipulati per il tramite di soggetti che (*a*) "esercitano attività di intermediazione immobiliare" oppure che (*b*) "gestiscono portali

---

altrettanto efficacemente con strumenti che non diano al contempo luogo a possibili distorsioni concorrenziali nell'ambito interessato. Tra l'altro, si evidenzia che la normativa in questione rappresenta, allo stato, un unicum nell'ambito del panorama europeo mettendo in luce la scarsa proporzionalità della disposizione in esame" (*https://www.agcm.it/dotcmsCustom/getDominoAttach?urlStr=81.126.91.44:8080/C125632900358 06C/0/825E65D8D71B67D5C12581E60041D9F3/$File/AS1451.pdf*).

(4) Cfr. art. 4, 1° comma, d.l. n. 50 del 2017.

(5) È interessante notare come il mercato degli affitti brevi sia una realtà in continua evoluzione: alla luce, infatti, dei dati forniti dall'Associazione italiana gestione affitti brevi (AIGAB), per il 2023, è stato stimato un valore di prenotazioni di circa 11 miliardi di euro, con un indotto sul PIL di altri 44 miliardi di euro. In particolare, sono circa 640.000 le seconde case immesse nel circuito del "*vacation rental*", rappresentando l'1,5% delle abitazioni nazionali. Di esse, sono all'incirca 200.000 ad essere gestite tramite aziende di intermediazione (*https://aigab.it/*).

(6) La cedolare secca rappresenta un regime opzionale di imposizione, grazie al quale ai redditi fondiari derivanti dalla locazione di immobili abitativi è possibile applicare un'imposta sostitutiva in luogo dell'altrimenti dovuta IRPEF, delle relative addizionali regionali e comunali, dell'imposta di registro e di quella di bollo.

(7) Cfr. art. 4, 2° comma, d.l. n. 50 del 2017. Il successivo 3° comma precisa, in aggiunta, che "Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

telematici", mettendo così in comunicazione potenziali locatori con eventuali conduttori. In entrambi i casi, tali soggetti assumono la qualificazione di intermediari, cui sono ricondotti tre differenti obblighi, che rappresenteranno anche il nucleo centrale della diatriba giurisprudenziale sviluppatasi sul tema.

In aggiunta, si precisa che il soggetto intermediario – che abbia incassato i canoni di locazione oppure che sia intervenuto nel pagamento degli stessi – è responsabile anche del pagamento dell'imposta di soggiorno, di cui all'art. 4, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno previsto per la città di Roma, di cui all'art. 14, 16° comma, lett. *e*), d.l. 31 maggio 2010, n. 78, e della presentazione della relativa dichiarazione annuale. L'intermediario eserciterà, poi, il proprio diritto di rivalsa nei confronti dei relativi soggetti passivi (8) dei menzionati tributi.

2.1.1. – *L'obbligo di comunicazione alle autorità fiscali*

Ai sensi dell'art. 4, 4° comma, d.l. n. 50 del 2017, gli intermediari sono tenuti a raccogliere e trasmettere i dati relativi ai contratti di locazione breve – conclusi per il loro tramite – entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui i dati si riferiscono. L'eventuale omessa, incompleta o infedele comunicazione è punita, in virtù dell'art. 11, 1° comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, con una sanzione pecuniaria oscillante da un minimo di 250 euro a un massimo di 2.000 euro. Nel caso in cui, però, la trasmissione dei dati sia effettuata per la prima volta (o sia effettuata correttamente) entro i 15 giorni successivi alla scadenza, la sanzione è ridotta alla metà.

Nello specifico, l'obbligo di comunicazione in parola si considera assolto (9), se i relativi soggetti obbligati comunicano, attraverso gli opportuni canali predisposti dall'Agenzia delle entrate, anche in forma aggregata, i seguenti dati: (*i*) nome, cognome e codice fiscale del locatore; (*ii*) durata del contratto; (*iii*) indirizzo dell'immobile locato; (*iv*) importo del corrispettivo lordo; (*v*) anno di riferimento; (*vi*) dati catastali dell'immobile locato.

---

(8) L'imposta di soggiorno è, infatti, a carico di coloro che alloggiano in una struttura ricettiva o abitazione, oggetto di locazione breve, situate nel territorio di un dato Comune italiano, il quale ha la facoltà di istituire tale imposta ai sensi del citato art. 4, d.lgs. n. 23 del 2011.

(9) Sul punto vedasi il provvedimento dell'Agenzia delle entrate 12 luglio 2017, n. 132395.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.1.2. – *L'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta e di versamento all'Erario*

Gli intermediari, se residenti nel territorio dello Stato, hanno l'obbligo di operare una ritenuta pari al 21% – in qualità di sostituti d'imposta – nel caso in cui incassino i canoni di locazione oppure intervengano nel pagamento degli stessi (10). Si sottolinea, però, che nell'ipotesi in cui il conduttore consegni all'intermediario un assegno intestato al locatore, non sorge alcun obbligo di imposizione in capo all'intermediario (11).

L'obbligo di ritenuta, come quello di comunicazione, opera per i contratti stipulati dal 1° giugno 2017: la ritenuta deve essere applicata, all'atto di pagamento al beneficiario, sull'ammontare lordo dei corrispettivi.

Quest'ultimo comprende anche le somme eventualmente addebitate al conduttore, in via forfettaria, a titolo di spese per servizi accessori, come ad esempio le prestazioni inerenti alla pulizia dell'immobile locato e la fornitura di biancheria. Tali spese non concorrono, invece, alla formazione del corrispettivo lordo se risultano sostenute direttamente dal conduttore oppure se vengono riaddebitate dal locatore al conduttore "sulla base dei costi e dei consumi effettivamente sostenuti" (12). Non rientrano nel corrispettivo lordo, neppure, le eventuali somme dovute a titolo di deposito cauzionale o penale (13).

Una volta applicata la ritenuta, l'intermediario dovrà procedere al relativo versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui la ritenuta è stata operata (14).

---

(10) Cfr. art. 4, 5° comma, d.l. n. 50 del 2017. Con le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2024, è stato specificato che la ritenuta è sempre effettuata a titolo d'acconto sia nel caso in cui il locatore abbia optato per l'applicazione del regime della cedolare secca sia nell'ipotesi in cui si applichi il meccanismo di imposizione ordinario.

(11) Sul punto, vedasi, la circolare dell'Agenzia delle entrate 12 ottobre 2017, n. 24/E.

(12) Cfr. A. Caputo, *Affitti brevi, le spese per servizi possono essere escluse dall'imponibile della cedolare*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 maggio 2023. A titolo esemplificativo: la provvigione dovuta dal locatore all'intermediario è da includere nel corrispettivo se addebitata al conduttore; mentre, se sostenuta direttamente dal locatore – senza addebitarla al conduttore – oppure se applicata dall'intermediario stesso al conduttore non è ricompresa nel corrispettivo e, quindi, non sarà soggetta alla ritenuta. Sul tema, si rimanda anche alla già citata circolare n. 24 del 2017, 12 ss.

(13) Cfr. A. Caputo, *op. loc. cit.*

(14) A tal proposito, vedasi la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 5 luglio 2017, n. 88.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.1.3. – *L'obbligo di designare un rappresentante fiscale in Italia*

Il terzo obbligo imposto a livello normativo dalla disciplina in tema di locazioni brevi riguarda i soli intermediari non residenti nel territorio dello Stato. Nello specifico, è previsto che se detti intermediari risultano in possesso di una stabile organizzazione italiana, qualora incassino i canoni della locazione oppure intervengano nel relativo pagamento, adempiranno agli obblighi di comunicazione, ritenuta e versamento, per il tramite della predetta stabile organizzazione (15).

Maggiori problemi ha destato, invece, l'ipotesi in cui l'intermediario sia un soggetto non residente e risulti privo di stabile organizzazione in Italia. Questo è stato, appunto, uno dei temi caldi discussi a livello giurisprudenziale, su cui è intervenuta anche la Corte di giustizia dell'Unione europea, oltre allo stesso legislatore italiano con la legge di bilancio 2024. In particolare, – prima di tali recenti modifiche, di cui si tratterà nel prosieguo – la norma prevedeva che gli intermediari non residenti, privi di stabile organizzazione, dovessero nominare un rappresentante fiscale (16) al fine di adempiere adeguatamente – in qualità di responsabili d'imposta – alle obbligazioni previste dall'art. 4, d.l. n. 50 del 2017. Nel caso in cui detto rappresentante non fosse stato nominato, i soggetti residenti in Italia e appartenenti allo stesso gruppo del soggetto qualificato come intermediario risultavano essere responsabili in solido con quest'ultimo per l'applicazione e il versamento delle ritenute dovute all'Erario (17).

3. – *Il caso Airbnb*

La vicenda sottesa al presente contributo trae origine dall'impugnazione (18), innanzi al T.a.r. Lazio, da parte di Airbnb Ireland Unlimited

---

(15) Cfr. art. 4, comma 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017.

(16) Il rappresentante fiscale veniva individuato tra i soggetti di cui all'art. 23, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

(17) Tale ultima previsione era stata introdotta dall'art. 13-*quater*, d.l. 30 aprile 2019, n. 34. La medesima norma ha anche dato vita alla "Banca Dati nazionale delle Strutture Ricettive e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche" (c.d. "BDSR"), tramite cui è oggi possibile attivare la procedura telematica di assegnazione del Codice Identificativo Nazionale (c.d. "CIN"), ossia del codice alfanumerico introdotto *ex* art. 13-*ter*, d.l. 18 dicembre 2023, n. 145 ("decreto Anticipi"), che dovrà essere – in via obbligatoria a partire dal 2 novembre 2024 – sia esposto all'esterno dello stabile in cui sono collocati gli appartamenti o le strutture ricettive sia indicato in ogni annuncio ovunque pubblicato e comunicato.

(18) Nel corso del giudizio di prime cure, a sostegno della posizione dell'Agenzia delle entrate, è intervenuta anche Federalberghi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Company e di Airbnb Payments UK Limited – intermediari immobiliari non residenti – del provvedimento dell'Agenzia delle entrate 12 luglio 2017, n. 132395, recante "Disposizioni di attuazione dell'articolo 4, commi 4, 5 e 5-*bis* del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 [...]" (19).

In particolare, tale atto veniva censurato, unitamente alla disciplina in materia di locazioni brevi, per i seguenti motivi:

i) contrasto con la direttiva 9 settembre 2015, n. 2015/1535. Invero, le società ricorrenti avevano qualificato gli obblighi previsti dall'art. 4, d.l. n. 50 del 2017, come "regole tecniche" o "regole relative ai servizi" all'interno del quadro fissato dalla menzionata direttiva, in virtù della quale l'introduzione di regole di tal tipo doveva essere subordinata a una preventiva comunicazione alla Commissione europea, comunicazione mancante nel caso di specie;

ii) violazione dei generali principi posti alla base del diritto euro-unitario in tema di concorrenza, diritto di stabilimento e libera prestazione di servizi e, nello specifico, violazione dell'art. 56 TFUE;

iii) contrasto con il diritto dell'Unione europea in materia di protezione dei dati personali, ossia con il regolamento 27 aprile 2016, n. 2016/679;

iv) contrasto con il d.l. n. 50 del 2017, in quanto con il Provvedimento oggetto di impugnazione, l'Amministrazione finanziaria – a parere dei ricorrenti – avrebbe equiparato i sostituti d'imposta ai responsabili d'imposta, prevedendo per tutti gli intermediari coinvolti identiche modalità di versamento, certificazione e dichiarazione delle ritenute.

Il T.a.r. Lazio, con sentenza n. 2207 del 18 febbraio 2019, rigettava *in toto* le sopradescritte doglianze, ritenendo la disciplina sulle locazioni brevi conforme al diritto euro-unitario.

A seguito di tale pronuncia, Airbnb Ireland UC e Airbnb UK Ltd proponevano appello dinanzi al Consiglio di Stato, chiedendo la riforma della sentenza pronunciata dai Giudici di prime cure. In data 10 dicembre 2020, all'esito dell'udienza pubblica, il Consiglio di Stato, con ordinanza n.

---

(19) Tramite successivo ricorso per motivi aggiunti, le società ricorrenti hanno proposto impugnazione anche avverso la circolare dell'Agenzia delle entrate 12 ottobre 2017, n. 24/E, avente ad oggetto il "*Regime fiscale delle locazioni brevi – Art. 4 DL 24 aprile 2017 n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96*". Sul punto, il T.a.r. Lazio ha dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione a decidere sul ricorso per motivi aggiunti, in quanto la circolare in oggetto rappresenta un mero atto interpretativo dell'Amministrazione finanziaria e, come tale, non risulta "*impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva*" (cfr. T.a.r. Lazio, sez. II-*ter*, 18 febbraio 2019, n. 2207, par. 6).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

777 del 26 gennaio 2021 (20), rimetteva alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali di interpretazione del diritto euro-unitario sollevate dalle società appellanti, così articolando i quesiti (21):

1) "Dica la Corte di Giustizia quale sia l'esegesi delle espressioni 'regola tecnica' dei servizi della società dell'informazione e 'regola relativa ai servizi' della società dell'informazione, di cui alla direttiva 2015/1535/UE, e, in particolare, dica la Corte se tali espressioni debbano interpretarsi come comprensive anche di misure di carattere tributario non direttamente volte a regolamentare lo specifico servizio della società dell'informazione, ma comunque tali da conformarne il concreto esercizio all'interno dello Stato membro, in particolare gravando tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – di obblighi ancillari e strumentali all'efficace riscossione delle imposte dovute dai locatori, quali:

a) la raccolta e la successiva comunicazione alle Autorità fiscali dello Stato membro dei dati relativi ai contratti di locazione breve stipulati a seguito dell'attività dell'intermediario;

b) la ritenuta della quota-parte dovuta al Fisco delle somme versate dai conduttori ai locatori ed il conseguente versamento all'Erario di tali somme";

2) "Dica la Corte di Giustizia:

a) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online – obblighi di raccolta dei dati inerenti ai contratti di locazione breve conclusi loro tramite e successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

b) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia – ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi

(20) La precedente rimessione alla Corte di giustizia dell'Unione europea, per il tramite dell'ordinanza n. 6219 del 18 settembre 2019 emessa dal Consiglio di Stato, era stata dichiarata manifestamente irricevibile.

(21) Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 24 ottobre 2023, n. 9188.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

online – che intervengano nella fase del pagamento dei contratti di locazione breve stipulati loro tramite, l'obbligo di operare, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio, una ritenuta su tali pagamenti con successivo versamento all'Erario;

c) in caso di risposta positiva ai quesiti che precedono, se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano comunque essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da misure nazionali quali quelle descritte *supra*, *sub* a) e b), in considerazione dell'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

d) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da una misura nazionale che imponga, a carico degli intermediari immobiliari non stabiliti in Italia, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale tenuto ad adempiere, in nome e per conto dell'intermediario non stabilito, alle misure nazionali descritte *supra*, *sub* b), stante l'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio";

3) "Dica la Corte di Giustizia se l'art. 267, paragrafo terzo, TFUE debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto unionale (originario o derivato) sollevata da una delle parti e corredata dalla precisa indicazione del testo del quesito, il Giudice mantenga comunque la facoltà di procedere all'autonoma articolazione del quesito stesso, individuando discrezionalmente, in scienza e coscienza, i referenti del diritto unionale, le disposizioni nazionali con essi potenzialmente in contrasto ed il tenore lessicale della rimessione, purché nei limiti della materia oggetto del contendere, ovvero sia tenuto a recepire il quesito come formulato dalla parte istante".

3.1.- *L'intervento della Corte di giustizia dell'Unione europea*

A seguito del secondo rinvio pregiudiziale operato dal Consiglio di Stato, la Corte di giustizia dell'Unione europea è, come premesso, intervenuta sull'argomento tramite la sentenza 22 dicembre 2022, causa C-83/21 ([22]).

([22]) Per una ulteriore analisi di detta pronuncia si rinvia a: C. Farella, *Causa Airbnb: gli obblighi informativi fiscali per le piattaforme digitali non limitano la libera prestazione di servizi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1652-1672; E. Traversa, *Analisi sistematica di quaran-*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In prima battuta, la Corte ha chiarito che le disposizioni contenute nell'art. 4, d.l. n. 50 del 2017, risultano qualificabili come "fiscali" ai sensi dell'art. 114 TFUE: infatti, "il regime fiscale del 2017 [ha modificato] la normativa tributaria italiana relativa alle locazioni brevi, a prescindere dal fatto che dette locazioni siano effettuate, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, di tale regime, 'direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici'" (23), gravando i predetti soggetti di specifici obblighi di (*i*) raccolta e comunicazione, (*ii*) ritenuta e versamento e (*iii*) di eventuale designazione di un rappresentante fiscale (per gli intermediari non residenti in Italia) (24), rientranti tutti e tre nella nozione di "disposizioni fiscali" ai sensi della normativa euro-unitaria. Per tale motivo, il regime in oggetto esula dall'ambito applicativo delle direttive emanate in materia di "società dell'informazione", tra cui rientra anche la direttiva 9 settembre 2015, n. 2015/1535 (25), risultando così insussistente il dovere di preventiva notifica alla Commissione europea contestato da Airbnb innanzi ai Giudici italiani.

Ciò premesso, la Corte di giustizia ha analizzato la potenziale lesione, da parte dell'art. 4, d.l. n. 50 del 2017, dell'art. 56 TFUE: infatti, nonostante tale regime sia relativo alle imposte dirette, deve comunque rispettare i principi fondamentali del diritto dell'Unione europea. La Corte ha, conseguentemente, verificato che le obbligazioni imposte ai soggetti intermediari siano conformi al citato art. 56. Nello specifico, l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati inerenti ai contratti di locazione risulta essere una obbligazione posta in capo a qualsiasi intermediario intervenuto nel processo di locazione immobiliare, a prescindere dal fatto che si tratti di una persona fisica o giuridica, che sia residente nel territorio dello Stato oppure no, che esplichi la propria funzione per il tramite di una

---

t'anni di giurisprudenza tributaria italiana della Corte di Giustizia (1983-2023), in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 545-619; G. Kofler, A. Prats Garcia, W. Haslehner, *Accessory Tax Obligations Imposed on Digital Service Providers, Opinion Statement ECJ-TF 2/2023 on the ECJ Decision of 22 December 2022 in Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK (Case C-83/21)*, in *European Taxation*, 2023, 63 (9), 387-392; A. Tomo, *La Corte di Giustizia UE sul "caso Airbnb" Italia: riflessioni in merito al (progressivo) coinvolgimento delle piattaforme digitali nell'alveo dei soggetti dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 16 novembre 2023; A. Chapuis-Doppler, V. Delhomme, *Tax legislation on short-term rentals and obligations of intermediation services providers: Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK*, in *C.M.L. Rev*, 2024, 61 (1), 195-221.

(23) Cfr. Corte giustizia UE, sez. II, 22 dicembre 2022, causa C-83/21, par. 32.

(24) Cfr. § 2.1.1, § 2.1.2, § 2.1.3.

(25) Risultano parimenti inapplicabili, secondo la ricostruzione operata dalla Corte, anche la direttiva 8 giugno 2000, n. 200/31/CE e la direttiva 12 dicembre 2006, n. 2006/123/CE, richiamate all'interno della seconda questione pregiudiziale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

piattaforma digitale o con altre eventuali modalità di contatto. La gravosità del predetto obbligo per gli operatori digitali è, peraltro, un mero "riflesso di un maggior numero di transazioni alle quali detti intermediari procedono e della loro rispettiva quota di mercato" (26) e gli eventuali costi supplementari sopportati – connessi sia alla ricerca sia all'archiviazione dei dati richiesti – risultano essere alquanto ridotti (27). A parere della Corte, perciò, l'obbligo di raccolta e comunicazione dei dati "non comporta [...] restrizioni alla libera prestazione di servizi garantita dall'art. 56 TFUE" (28).

Lo stesso dicasi con riferimento all'obbligo di ritenuta e versamento. In questo caso, è necessario precisare che qualora il prestatore di servizi sia stabilito in Italia, esso assume la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 4, 5° comma, d.l. n. 50 del 2017; mentre, nel caso in cui l'intermediario sia stabilito in altro Stato membro, esso agisce in qualità di responsabile d'imposta *ex* art. 4, comma 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017 (29). Ad ogni modo, nonostante detta obbligazione di ritenuta e versamento comporti "un onere ben più rilevante di quello collegato ad un semplice obbligo di informazione, anche solo a causa della responsabilità finanziaria che esso genera non solo nei confronti dello Stato di imposizione, ma altresì dei confronti dei clienti" non risulta "fatta salva la valutazione del giudice del rinvio, che tale onere sia più gravoso per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare stabiliti in uno Stato membro diverso dall'Italia rispetto a quanto lo sia per le imprese che hanno ivi uno stabilimento, nonostante la loro differente denominazione. Detto regime fiscale, infatti, impone loro gli stessi obblighi di ritenuta alla fonte in nome dell'amministrazione fiscale e di pagamento dell'imposta cedolare secca" (30).

Differente è, invece, la posizione assunta dalla Corte in relazione all'obbligo "imposto ai 'responsabili d'imposta' di designare un rappresentante fiscale" (31). Nel dettaglio, il predetto obbligo comporta che i prestatori di servizi privi di stabile organizzazione in Italia nominino un rappresentante legale e ne sopportino i costi di retribuzione. "Tali vincoli determinano, per detti operatori, un ostacolo idoneo a dissuaderli dall'effettuare servizi di intermediazione immobiliare in Italia, quantomeno secondo le modalità corrispondenti alla loro volontà. Ne deriva che l'obbligo summenzionato deve essere considerato quale restrizione della

(26) Cfr. Corte giustizia UE, sez. II, 22 dicembre 2022, causa C-83/21, par. 47.
(27) *Ivi*, par. 50.
(28) *Ivi*, par. 51.
(29) *Ivi*, par. 53.
(30) *Ivi*, par. 54.
(31) *Ivi*, par. 61.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

libera circolazione dei servizi, vietata, in linea di principio, dall'articolo 56 TFUE" (32). La Corte sottolinea, peraltro, di essere consapevole che la normativa italiana è "giustificata da motivi imperativi di interesse generale" (33) ed è idonea "a garantire il conseguimento dell'obiettivo del contrasto all'evasione fiscale e a consentire l'esatta riscossione dell'imposta" (34); tuttavia tale disciplina non può considerarsi proporzionale, in quanto "non risulta che il controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili d'imposta non possa essere garantito con mezzi meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in Italia" (35).

Da ultimo, in relazione alla terza questione pregiudiziale – in virtù della quale era stato domandato se in presenza di questioni attinenti la corretta interpretazione del diritto euro-unitario, il giudice nazionale mantenga la facoltà di procedere all'autonoma formulazione delle questioni pregiudiziali da presentare alla Corte oppure se sia tenuto ad attenersi a quelle formulate dalla parte nel relativo procedimento –, i Giudici europei affermano che la determinazione e la formulazione di tali questioni spettino unicamente al giudice nazionale, mentre le parti del procedimento principale non hanno la facoltà di modificarne o imporne il tenore (36).

3.2. – *La sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023 pronunciata dal Consiglio di Stato*

A seguito della pronuncia emessa dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e alle articolate difese presentate dalle parti in causa nel giudizio italiano, in data 8 giugno 2023 si è tenuta pubblica udienza, al termine della quale il Consiglio di Stato ha emesso la sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023 (37), con cui ha fatto proprie le conclusioni cui erano giunti i Giudici euro-unitari (38).

---

(32) *Ivi*, par. 59.
(33) *Ivi*, par. 60.
(34) *Ivi*, par. 69.
(35) *Ivi*, par. 35.
(36) *Ivi*, par. 84.
(37) Per un breve commento alla sentenza si rimanda a F. Machina Grifeo, *Airbnb è sostituto d'imposta, il Consiglio di Stato boccia il ricorso*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 ottobre 2023.
(38) I Giudici di Palazzo Spada hanno ricordato, infatti, nel testo della sentenza che "a questo Giudice, quale Autorità giurisdizionale nazionale a qua, non resta che prendere atto del dictum della Corte senza poter svolgere alcun ulteriore sindacato (né, *a fortiori*, alcuna critica alla relativa motivazione): ciò costituisce un preciso ed inderogabile dovere, corollario

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Per tale motivo, è stata confermata la compatibilità con l'art. 56 TFUE sia dell'obbligo di raccolta e comunicazione dei dati alle autorità fiscali sia dell'obbligo di ritenuta e versamento dei canoni derivanti dai contratti di locazione breve. L'appello presentato da Airbnb Ireland UC e Airbnb Payments UK Ltd è stato, invece, accolto con riferimento all'obbligo di designare un rappresentante fiscale per i soggetti intermediari non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia. Basandosi sulle argomentazioni della Corte di giustizia, il Consiglio di Stato ha perciò osservato che "la previsione nazionale che impone la nomina di un rappresentante fiscale in Italia risulta in contrasto con il diritto UE nella sua totalità" (39): tale disposizione appare, infatti, non proporzionata e ingiustificata, dato che il legislatore avrebbe potuto garantire il rispetto delle obbligazioni imposte agli intermediari e la prevenzione dell'evasione fiscale ricorrendo ad altri metodi meno pregiudizievoli dell'art. 56 TFUE.

Di conseguenza, i Giudici italiani hanno disposto la disapplicazione dell'art. 4, comma 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017 e hanno annullato il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate impugnato con riferimento a tutti i passaggi in cui risultava menzionata la figura del rappresentante fiscale (40). Il Collegio ha, però, effettuato due precisazioni: da un lato, ha ricordato che il periodo aggiunto al comma 5-*bis* ad opera dell'art. 13-*quater*, 1° comma, d.l. n. 34 del 2019, continua ad avere efficacia, "in quanto estraneo alla propedeutica ordinanza di rinvio e, più in generale alla materia del contendere" (41) del giudizio; dall'altro lato, ha sottolineato che il citato art. 4 può comunque operare anche con l'espunzione del predetto dovere di nomina, da parte degli intermediari non stabiliti, di un rappresentante fiscale in Italia, in quanto "l'Ente impositore [...] ben potrà rivolgere le proprie pretese tributarie direttamente alla società non stabilita, fruendo, se del caso, delle procedure di collaborazione fra Autorità fiscali previste dal diritto unionale e, eventualmente, dal diritto internazionale pattizio" (42).

---

del principio del primato del diritto dell'Unione, più volte affermato dalla Corte" (Cons. Stato, sez. IV, 24 ottobre 2023, n. 9188, par. 17.2.1).

(39) *Ivi*, par. 17.2.2.

(40) *Ivi*, par. 17.2.6.

(41) *Ivi*, par. 17.2.12. Il riferimento era al seguente paragrafo dell'art. 4, comma 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017: "In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al periodo precedente sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3".

(42) *Ivi*, par. 17.2.17.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nelle more del processo amministrativo, durante l'estate 2023, l'Agenzia delle entrate ha contestato ad Airbnb il mancato pagamento di più di 500 milioni di euro di imposte che la piattaforma avrebbe dovuto versare al Fisco italiano a seguito dell'applicazione dell'obbligo di ritenuta e versamento oggetto proprio dell'art. 4, d.l. n. 50 del 2017 (43). In seguito, a novembre 2023, la Procura di Milano ha disposto il sequestro preventivo di 779,4 milioni di euro nei confronti della piattaforma e di tre manager, i quali avevano rivestito all'interno della stessa il ruolo di amministratori dal 2017 al 2021. La vicenda si è, successivamente, conclusa il 13 dicembre 2023, giorno in cui l'Agenzia delle entrate e Airbnb hanno siglato un accertamento con adesione, andando a prevedere il versamento di 576 milioni di euro per gli anni d'imposta dal 2017 al 2021 e l'impossibilità di Airbnb di rivalersi sui locatori. Per gli anni 2022 e 2023, Airbnb ha, invece, sollecitato i propri *host* ad avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso per sanare eventuali ulteriori irregolarità (44). La piattaforma si è poi resa disponibile ad applicare e versare la dovuta ritenuta a partire dal 2024 (45).

4. – *Le recenti modifiche al d.l. 24 aprile 2017, n. 50, apportate dalla legge di bilancio per l'anno 2024* (46)

Come già accennato, l'art. 1, 63° comma (47), della l. 30 dicembre 2023, n. 213, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finan-

---

(43) Parallelamente la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle entrate hanno avviato anche una verifica sugli *host* e sui contratti dagli stessi stipulati, scoprendo la presenza di svariati affitti in nero e la locazione di immobili da parte di soggetti che si qualificavano nullatenenti.

(44) Per la cronaca della vicenda si rimanda ai seguenti articoli: A. Mincuzzi, *Il Fisco contesta a Airbnb 500 milioni di tasse non versate*, in *Il Sole 24 Ore*, 11 agosto 2023; G. Parente, G. Latour, *Cedolare al 26% sugli affitti brevi Airbnb obbligata al prelievo*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 ottobre 2023; A. Mincuzzi, *Maxi sequestro a carico di Airbnb per il mancato saldo della cedolare*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 novembre 2023; A. Mincuzzi, *Nell'inchiesta Airbnb sotto esame del Fisco i contratti di tutti gli host*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 novembre 2023; C. Dell'Oste, *Airbnb fa pace con il Fisco e dal 2024 farà la ritenuta*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 dicembre 2023.

(45) In relazione all'indagine condotta dalla Procura di Milano, si rimanda al seguente interessante contributo, che ha criticamente analizzato i risvolti penali della vicenda: F. Bomba, *Effetti penali del mancato versamento delle ritenute fiscali sui canoni di locazione breve: il "caso Airbnb"*, in *Fisco*, 2024, 747-752.

(46) Per un ulteriore approfondimento sulle modifiche introdotte dalla legge di bilancio e dal già citato decreto Anticipi, si rinvia a: D. Liburdi – M. Sironi, *Incremento della cedolare secca sulle locazioni brevi: regole, opzioni e rapporto con il reddito di impresa*, in *Fisco*, 2024, 619-623; M. Balzanelli – G. Valcarenghi, *Incremento del carico fiscale sulle locazioni brevi*, in *Fisco*, 2024, 2235-2239.

(47) Il 63° comma recita quanto segue: "All'articolo 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, sono apportate le seguenti modificazioni:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026", ha apportato una serie di modifiche alla disciplina dettata in tema di locazioni brevi, recependo, peraltro, l'orientamento della Corte di giustizia dell'Unione europea, fatto proprio anche dal Consiglio di Stato, nella citata sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023.

Nello specifico, sono tre gli interventi operati (48) dal legislatore all'art. 4, d.l. n. 50 del 2017 (49). In primo luogo, è stato previsto un aumento dell'aliquota applicabile, dal 21% al 26%, ai redditi derivanti dai contratti

---

a) il comma 2 è sostituito dal seguente:

'2. Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 26 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca. L'aliquota di cui al primo periodo è ridotta al 21 per cento per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi';

b) al comma 5, dopo le parole: 'una ritenuta' sono inserite le seguenti: ', a titolo d'acconto' e il secondo periodo è soppresso;

c) il comma 5-*bis* è sostituito dal seguente:

'5-*bis*. I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione. I soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea, in possesso di una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione; qualora gli stessi soggetti siano riconosciuti privi di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al secondo periodo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3. I soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, possono adempiere direttamente agli obblighi derivanti dal presente articolo ovvero nominare, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600'".

(48) Per un ulteriore approfondimento si rimanda ai lavori preparatori, ossia all'atto n. 926 del Senato della Repubblica (*https://www.senato.it/leg/19/BGT/Schede/Ddliter/57654.htm*) e all'atto n. 1627 della Camera dei Deputati (*https://www.camera.it/leg19/126?leg=19&idDocumento=1627*).

(49) L'Agenzia delle entrate ha fornito i propri chiarimenti con il Comunicato Stampa 10 maggio 2024, n. 19, e con la circolare 10 maggio 2024, n. 10/E.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di locazione breve a partire da quelli maturati dal 1° gennaio 2024 (50), ferma l'applicazione di un'aliquota ridotta al 21% per i redditi derivanti da contratti relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi (51). Il contribuente continuerà, perciò, a pagare un'imposta pari al 21% per l'unica abitazione oggetto di locazione breve oppure, nell'ipotesi in cui siano locati più immobili, potrà, per ciascun periodo d'imposta, scegliere quale di essi sottoporre a imposizione con la predetta minore aliquota.

In seconda battuta, è stato previsto che la ritenuta operata dagli intermediari – mantenuta per un ammontare pari al 21% – sia effettuata a titolo di acconto (52). Di conseguenza, il locatore dovrà determinare l'imposta (ordinaria o sostitutiva) dovuta all'Erario, scomputare la ritenuta d'acconto trattenuta dall'intermediario e versare il saldo (eventuale) entro il termine per il versamento delle imposte sui redditi.

Da ultimo, la terza modifica (53) si è inserita all'interno dell'ampio dibattito sviluppatosi in merito al Caso Airbnb (54) e, con essa, il legislatore ha potuto allineare la disciplina nazionale al diritto euro-unitario, recependo gli *input* dati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e fatti propri anche dal Consiglio di Stato. Invero, mentre la disciplina è rimasta la medesima per gli intermediari residenti dotati di stabile organizzazione in Italia, è cambiata per gli intermediari non residenti privi di *permanent establishment*. In particolare, da un lato, nel caso in cui gli intermediari siano residenti al di fuori dell'Unione europea e risultino dotati di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione, essi dovranno adempiere agli obblighi di ritenuta e di versamento tramite la predetta stabile organizzazione; invece, nel caso in cui tali intermediari siano privi di *permanent establishment* sul terri-

---

(50) Si prescinde dalla data di stipula del relativo contratto e dalla percezione dei canoni.

(51) La modifica è stata operata dall'art. 1, 63° comma, lett. *a*), della legge di bilancio 2024, all'art. 4, 2° comma, d.l. n. 50 del 2017.

(52) La modifica è stata operata dall'art. 1, 63° comma, lett. *b*), della legge di bilancio 2024, all'art. 4, 5° comma, d.l. n. 50 del 2017. Si precisa, sul punto, che prima dell'intervento legislativo la ritenuta era operata a titolo d'imposta con riferimento ai locatori che avevano optato per il regime sostitutivo della cedolare secca, mentre era operata a titolo d'acconto per coloro che non fruivano dell'agevolazione ed erano sottoposti a imposizione ordinaria.

(53) La modifica è stata operata dall'art. 1, 63° comma, lett. *c*), della legge di bilancio 2024, all'art. 4, comma 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017.

(54) Per un interessante approfondimento della vicenda, con riferimento anche alla distinzione tra le nozioni di responsabile d'imposta e di sostituto d'imposta, si rimanda a: M.P. Nastri, *La libera circolazione dei servizi nell'Unione europea e gli obblighi informative e fiscali imposti alle piattaforme digitali nel settore dell'*home sharing, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 97-137.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

torio euro-unitario, dovranno nominare un rappresentante fiscale al fine di poter adempiere alle proprie obbligazioni. Se quest'ultimo non viene nominato, allora i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dell'intermediario, risulteranno essere responsabili in solido con detto soggetto per l'effettuazione e il versamento della ritenuta. Differente è, dall'altro lato, l'ipotesi degli intermediari residenti in altro Paese membro dell'Unione europea: questi, se privi di stabile organizzazione, potranno adempiere direttamente agli obblighi di ritenuta e versamento, oppure potranno decidere anch'essi di avvalersi di un rappresentante fiscale, quale responsabile d'imposta.

5. – *Considerazioni conclusive: l'accentramento in capo ad Airbnb delle distinte figure di segnalatore digitale e sostituto d'imposta*

A seguito dell'analisi effettuata, appare chiaro e incontrovertibile il progressivo coinvolgimento delle piattaforme digitali nel complesso ingranaggio posto alla base dell'obbligazione tributaria (55): nel caso di specie, Airbnb diventa, infatti, da un lato, collettore di dati e informazioni fiscali oggetto di trasmissione all'Agenzia delle entrate e, dall'altro, anche in virtù delle recenti modifiche legislative, assume la qualifica di sostituto d'imposta, applicando direttamente e versando all'Erario – in luogo dei locatori – la dovuta ritenuta *ex* art. 4, d.l. n. 50 del 2017 (56).

Con riferimento al primo aspetto, è interessante notare come la disciplina nazionale delle locazioni brevi entri in contatto (e in parte si sovrapponga) con la normativa euro-unitaria e, in particolare, con la direttiva 22 marzo 2021, n. 2021/514 (la c.d. "DAC 7"), recepita in Italia con il d.lgs. 1ş marzo 2023, n. 32, con cui è stato esteso l'ambito di applicazione dell'istituto dello scambio automatico (obbligatorio) di informazioni rilevanti in ambito fiscale in capo ai Gestori delle Piattaforme digitali, e con il regolamento 11 aprile 2024, n. 2024/1028, "relativo alla raccolta e alla condivisione dei dati riguardanti i servizi di locazione di alloggi a breve termine e che modifica il regolamento (UE) 2018/1724". Si assiste, perciò, a una (parziale) triplicazione degli obblighi informativi posti a capo delle piattaforme digitali, che sicuramente appesantisce e rende meno agevole la fornitura dei relativi servizi da parte delle stesse: invero, nonostante le finalità sottese alle singole discipline siano in parte differenti, si auspica un futuro intervento legislativo volto a semplificare e meglio coordinare gli obblighi

(55) A. Tomo, *op. loc. cit.*
(56) Cfr. F. Machina Grifeo, *op. loc. cit.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

informativi imposti, in quanto – ad esempio – talune norme nazionali potrebbero perfino rivelarsi superflue alla luce dell'attuale quadro euro-unitario (57). Il predetto auspicio si lega, peraltro, a un altro tema caldo attinente a tali obblighi informativi, ossia il diritto dei contribuenti alla riservatezza e alla protezione dei propri dati personali, diritto che si tende sempre più a comprimere, pregiudicando la sfera soggettiva dei singoli (58).

Per quanto riguarda, invece, il secondo aspetto (*i.e.* la qualificazione di Airbnb come sostituto d'imposta ai sensi del nuovo art. 4, comma 5-*bis*, d.l. n. 50 del 2017) pare significativo il passo compiuto dal legislatore nel recepire in tempi relativamente celeri l'orientamento espresso, prima, dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e, in seconda battuta, fatto proprio dal Consiglio di Stato, rendendo così la disciplina domestica pienamente conforme all'ordinamento europeo.

Alla luce del quadro testé delineato, si può, dunque, notare come talune piattaforme digitali (nel caso in oggetto Airbnb) accentrino sia la qualifica di sostituto d'imposta (o di responsabile d'imposta) – categoria tradizionale del diritto tributario – sia la qualifica di segnalatore d'imposta in ossequio, appunto, all'applicazione della citata DAC 7 (59). Ed è su quest'ultima figura – (potenziale) nuova categoria tributaria da inserirsi nel novero dei soggetti passivi del tributo in senso lato (60) –, che sarà interessante riflettere e verificarne il coordinamento con le più "classiche" nozioni di responsabile e di sostituto d'imposta anche alla luce della recente introduzione del d.lgs. 10 marzo 2023, n. 24, recante il recepimento dell'istituto del *whistleblowing* nell'ordinamento italiano.

CHIARA GIANONCELLI

(57) C. Farella, *op. cit.*, 1669-1672.

(58) Cfr. C. Farella, *op. loc. cit.*; A. Tomo, *op. loc. cit.*; F.V. Albertini, *Scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali in ambito UE e margini di tutela dei contribuenti: considerazioni alla luce della giurisprudenza europea e delle recenti riforme della normativa nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 1, 71-106.

(59) Sul punto sia permesso rinviare nuovamente a C. Gianoncelli, *op. loc. cit.*, 258-260.

(60) G. Marino, *Il* tax whistleblowing: *dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, *retro*, 2020, 1391-1392.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Giustizia tributaria di primo grado Roma, sez. XL, 2 novembre 2023, n. 13118

In base all'art. 4, 2° comma, della convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica ceca, ratificata con l. 2 maggio 1983, n. 303, deve affermarsi la imponibilità nella Repubblica ceca del reddito di un cittadino italiano che in tale Stato abita stabilmente, lavora a tempo indeterminato ed ha una relazione sentimentale.

(Omissis). Svolgimento del processo.

Parte ricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento *(omissis)* per il recupero di una presunta maggior IRPEF anno d'imposta 2016, pari ad euro 7.911, oltre addizionali, interessi e sanzioni e così per una richiesta complessiva pari ad euro 21.169,03. Ha dedotto che il recupero a tassazione sarebbe derivato dall'applicazione al soggetto (presunto) residente in Italia del "principio di tassazione su base mondiale" (art. 3 del DPR 917/1986), nonché della disposizione di cui all'art. 15, paragrafo 1, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, come noto stipulata il 5.05.1981 fra Italia e Repubblica Ceca e ratificata con L. 303 del 2.05.1983 (di seguito, anche solo la "Convenzione").

Eccepiva l'infondatezza della pretesa essendo dipendente a tempo indeterminato dalla (*omissis*) – società di diritto ceco, avente sede in Repubblica Ceca, dal 1° ottobre 2015 esclusivamente presso la sede dell' (*omissis*) sita in Praga; avendo trasferito la propria abitazione stipulato un contratto di locazione avente ad oggetto un appartamento sito in Praga, alla Via (*omissis*), per una durata della locazione inizialmente pari ad un anno, decorrente dal giorno 9.02.2016 fino al giorno 31.01.2017 e poi proseguita fino al 5 marzo 2019 cedendo in locazione la propria abitazione italiana sita nel Comune di (*omissis*), alla Via (*omissis*). Chiedeva, pertanto, l'annullamento dell'atto stante l'illegittimità dell'intrapreso procedimento di recupero a tassazione.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate DP 2 deducendo che il ricorrente aveva intrattenuto rapporti di carattere personale non casuali in Italia, ossia nel paese dove risultava residente nel 2016, avendo provveduto a registrarsi all'Aire, in data successiva alla notifica dell'avviso di accertamento.

In particolare, evidenziava che l'art. 4, paragrafo 2 della Convenzione fornisce l'elenco delle disposizioni che consentono di stabilirne univocamente, in caso di doppia residenza, la residenza in uno solo dei paesi contraenti, esse sono in ordine gerarchico di importanza: 1. Abitazione permanente; 2. relazioni personali ed economiche (centro degli interessi vitali) 3. Soggiorno abituale; 4. Nazionalità; 5. Accordo fra paesi. Evidenziava che quanto alla "abitazione permanente" il sig. (*omissis*) risulta essere anche proprietario ininterrottamente dall'anno di imposta 2016 di un immobile; ha la propria famiglia di origine in Italia e possiede beni anche mobiliari, è presente in territorio italiano con cadenza almeno bimestrale. Chiedeva, pertanto, il rigetto del ricorso.

Alla odierna udienza la causa veniva discussa e decisa.

Motivi della decisione.

Rileva il Collegio che nelle memorie illustrative parte ricorrente ha provato che nell'anno di imposta 2016 era residente nella Repubblica Ceca, in quanto il rapporto di lavoro doveva svolgersi esclusivamente in tale paese, vi aveva trasferito la propria abitazione permanente, vi era registrato fiscalmente e vi intratteneva una stabile relazione sentimentale. Tali

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

circostanze, decisive per la residenza nella Repubblica Ceca, sono rilevanti per le finalità di cui al secondo comma dell'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Repubblica Ceca.

In particolare, il ricorrente ha vinto la presunzione di residenza in Italia documentando di aver trasferito la propria abitazione permanente in Repubblica Ceca in adempimento dell'accordo lavorativo intercorrente con (*omissis*), di essere registrato presso l'Autorità Fiscale della Repubblica anche ai fini del versamento delle relative imposte sul reddito da lavoro dipendente.

Il comma secondo dell'art. 4 della Convenzione stabilisce che: «Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo: a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha una abitazione permanente; se dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro di interessi vitali); (...)».

Il ricorrente ha, dunque, provato di avere un'abitazione permanente esclusivamente in Repubblica Ceca, avendo locato un immobile e concesso in locazione la propria abitazione italiana sita in (*omissis*), alla Via (*omissis*); svolgeva (in via esclusiva) la propria attività lavorativa con contratto a a tempo indeterminato (relazioni economiche) e aveva anche una stabile relazione sentimentale con la dott.ssa (*omissis*), attuale sua compagna (relazioni personali).

D'altro canto, la conferma che il ricorrente ha quale centro di interessi vitali la Repubblica Ceca è provata dal fatto che ad oggi è attualmente invariabilmente impegnato nel rapporto di lavoro subordinato con presenza a tempo pieno presso (*omissis*) – Repubblica Ceca senza soluzione di continuità.

Risultano, dunque, ampiamente dimostrati i requisiti previsti dall'art. 4, secondo comma, della Convenzione, al fine di determinare l'esclusiva residenza del dott. (*omissis*) in Repubblica Ceca e la conseguente tassazione in favore esclusivamente di detto Stato del reddito da lavoro ivi prodotto e percepito.

Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate nella misura di cui al dispositivo.

P.Q.M. – Accoglie il ricorso e per l'effetto condanna parte resistente al pagamento delle spese di lite che liquida in euro 1.200,00 oltre iva cpa e contributo unificato. *(Omissis).*

La rilevanza del centro di interessi vitali in sede di risoluzione del conflitto di residenza fiscale tra Italia e Repubblica Ceca

SOMMARIO: 1. Il caso. – 2. Le questioni giuridiche e la soluzione. – 3. Osservazioni conclusive.

1. – *Il caso*

Con sentenza n. 13118 del 2 novembre 2023, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma è intervenuta a risolvere un conflitto di residenza fiscale – e dunque di imposizione – tra Stati, in relazione al

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

maggior reddito di fonte estera percepito da un cittadino italiano iscritto nell'anagrafe della popolazione residente e tuttavia trasferitosi permanentemente all'estero, con rilievo per l'anno d'imposta oggetto di accertamento.

Il contribuente aveva visto recapitarsi un provvedimento di accertamento avente ad oggetto un maggior reddito da lavoro dipendente di fonte estera da esso percepito in esecuzione di un rapporto di lavoro da svolgersi (ed in effetti svolto), per la totalità del periodo d'imposta, presso la sede estera del datore di lavoro, sita in Repubblica Ceca.

A tale riguardo, proprio al fine di poter correttamente adempiere alle obbligazioni derivanti dal contratto di lavoro, il contribuente aveva provveduto a trasferire – con decorrenza dal primo giorno dell'anno d'imposta e senza soluzione di continuità – la propria abitazione nello Stato estero (a fronte peraltro di un *relocation bonus* riconosciuto dal datore di lavoro) e conseguentemente a radicare, in detto Stato, il proprio centro di interessi economico-sociali; il contribuente aveva inoltre provveduto a registrarsi presso l'autorità fiscale estera, in modo tale da poter regolarmente adempiere (come in effetti aveva adempiuto per l'anno d'imposta in questione) alle obbligazioni di natura tributaria che sarebbero inevitabilmente sorte nello Stato presso il quale svolgeva la propria attività professionale ed aveva traferito la residenza di fatto.

La residenza legale risultava tuttavia mantenuta in Italia, non avendo esso tempestivamente provveduto alla propria cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, con rilievo per l'anno d'imposta oggetto di imposizione.

Nella ricostruzione dell'Ufficio, dunque, l'elemento oggettivo – e del tutto formalistico – costituito dalla mancata cancellazione del contribuente dall'anagrafe della popolazione residente avrebbe consentito di legittimare una ripresa a tassazione (in Italia) anche del reddito di fonte estera, siccome componente rilevante del *reddito complessivo*, da intendersi quest'ultimo come costituito, per i soggetti residenti, da tutti i redditi comunque posseduti nell'anno d'imposta, indipendentemente dallo Stato presso cui essi risultano percepiti [1]; ciò, nonostante l'effettivo trasferimento all'estero – a partire dal primo giorno dell'anno d'imposta e senza soluzione di continuità – non solo dell'abitazione permanente, ma anche del centro di interessi economici, sociali e dunque affettivi del contribuente.

---

[1] Trattasi del noto *principio del reddito mondiale* o *world wide income principle* o *welteinkommensprinzip* positivizzato, nel nostro ordinamento, all'art. 3 del t.u.i.r.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Inutilmente esperito ogni rimedio deflativo, il contribuente proponeva ricorso alla competente Corte di giustizia tributaria, dimostrando in tale contesto il completo e definitivo trasferimento dell'abitazione presso lo Stato estero nonché il conseguente – e comprensibile – radicamento, in detto Stato, del centro di interessi economici e sociali: veniva così invocata l'applicazione delle *tie breaker rules* di cui all'art. 4, paragrafo 2, della Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore tra lo Stato Italiano e la Repubblica Ceca, al fine di ottenere la risoluzione del conflitto di residenza fiscale in favore dello Stato estero (presso il quale dunque insistevano l'abitazione permanente ed il centro di interessi vitali) e conseguentemente l'imponibilità, in favore soltanto di detto Stato, del reddito da lavoro dipendente ivi prodotto e percepito (2).

2. – *Le questioni giuridiche e la soluzione*

Con la sentenza in commento, la Corte di giustizia tributaria di Roma ha anzitutto confermato la prevalenza, sulla disciplina interna, delle norme pattizie finalizzate ad evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito, in armonia con i noti e consolidati principi a fondamento del diritto internazionale tributario, cui il nostro ordinamento si conforma, in virtù anche di quanto previsto dall'art. 10 e dall'art. 117, 1° comma, Cost. (3).

---

(2) Per il meccanismo impositivo in favore dello Stato presso il quale il reddito è prodotto, cfr. l'art. 15 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni approvata sul Modello OCSE tra Italia e Repubblica Ceca che così recita: "1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato". Sul tema, per la giurisprudenza di legittimità incline a ritenere una forma di esclusività dell'imposizione in favore dello Stato estero presso cui il reddito è prodotto – a superamento, dunque, della consolidata e criticabile prassi dell'Amministrazione finanziaria, favorevole viceversa ad una imposizione concorrente –, cfr. Cass. civ., n. 9725 del 2021; Cass. civ., n. 14474 del 2016; Cass. civ., n. 26374 del 2018; Cass. civ., n. 11020 del 2019; Cass. civ., n. 13175 del 2019; per la giurisprudenza di merito, cfr. Corte giust. trib., 2° grado Abruzzo, 17 marzo 2021, n. 190; Corte giust. trib., 2° grado Lombardia, 14 ottobre 2022, n. 3912.

(3) Con riguardo alla normativa primaria in materia di imposta sui redditi, si richiama l'art. 75 del d.p.r. n. 600 del 1973 secondo il quale: "Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia"; si richiama, inoltre, l'art. 169 del t.u.i.r. in virtù del quale: "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il richiamo alle norme pattizie ed in particolare al paragrafo secondo dell'art. 4 della Convenzione approvata secondo il Modello OCSE (4) scaturiva dalla necessità di dirimere il conflitto di residenza fiscale sorto tra Stati contraenti presso i quali il contribuente presentava, per lo stesso anno d'imposta, il collegamento personalistico rilevante ai fini del fondamento dell'imposizione.

Come noto, l'applicazione dei criteri di risoluzione (*tie breaker rules*) presuppone un conflitto tra le normative interne dei due Stati contraenti in tema di residenza fiscale e cioè l'ipotesi – come quella sottoposta all'esame della Corte di giustizia tributaria di Roma – in cui la medesima persona fisica presenti, nell'anno d'imposta, una residenza fiscalmente rilevante per ciascuno degli Stati contraenti (5): i criteri di risoluzione contenuti nel citato paragrafo 2 dell'art. 4 della Convenzione, tra di loro collocati in ordine gerarchico (decrescente di priorità), conferiscono così

---

(4) Si riporta il testo integrale della disposizione contenuta nella Convenzione approvata sul Modello OCSE fra Italia e Repubblica Ceca per evitare le doppie imposizioni: "Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo: a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha una abitazione permanente; se dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro di interessi vitali); b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente; c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità; d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo".

(5) Sul tema, in via generale, cfr. A. Fantozzi, *Il diritto tributario,* Torino, 2003, 216 ss. e 794 ss.; G. Falsiatta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2000, 54 ss.; M. Procopio, *Il Sistema Tributario Italiano,* I, Padova, 2018, 342 ss.; G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; G. Pezzuto – S. Screpanti, *Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 1999, 424 ss.; A. Magnani, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 2003, 4677 ss.; E. Iascone, *Note in tema di residenza fiscale delle persone fisiche e connesse problematiche processuali*, *retro*, 2004, 1164; M.C. Fregni, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *La residenza fiscale*, a cura di F. Tesauro in *Giur. it.*, 2009, 2564 ss.; G. Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009; F. Roccatagliata, *Norme interne e norme internazionali in tema di "residenza fiscale": una convivenza dagli aspetti solo apparentemente conflittuali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 290 ss.; A. Buccisano, *Il ruolo della residenza fiscale delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi e la introduzione di un nuovo discutibile criterio di tassazione per i "non residenti"*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, V, 25; R. Lupi, voce *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, 4; P. Adonnino, voce *Doppia Imposizione*, *ibidem*, XII, 2; G. Puoti, voce *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, *ibidem*, XVI, 14 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

rilievo a fatti e circostanze rappresentativi di un collegamento davvero effettivo e sostanziale – e non meramente formale – tra il contribuente e lo Stato contraente che dunque prevarrà, sull'altro Stato, in sede di composizione del conflitto medesimo.

Ebbene, con riguardo al caso affrontato dalla Corte di giustizia, nell'anno d'imposta oggetto di imposizione il contribuente risultava in effetti iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in Italia ma al contempo aveva completato (a partire dal primo giorno dell'anno d'imposta e senza soluzione di continuità) l'effettivo trasferimento dell'abitazione permanente (6) nello Stato estero, ivi pure radicando il proprio centro di interessi economici e sociali, nell'ambito di un rapporto di lavoro che prevedeva, tra le varie obbligazioni, quella dello svolgimento esclusivamente all'estero della prestazione lavorativa – presso la sede estera del datore di lavoro – a fronte peraltro del riconoscimento di un *relocation bonus*.

L'effettivo trasferimento all'estero dell'abitazione permanente e del centro di interessi vitali del contribuente veniva in particolare dimostrato attraverso l'analitica documentazione di una serie di circostanze di fatto (7) tra di loro gravi, precise e concordanti, nonché stabili nel tempo, tenuto conto dell'invariato permanere del dimostrato stato di fatto anche con riguardo ai successivi anni d'imposta, con inequivoca oggettivazione della volontà del contribuente di mantenere invariata, nel tempo, la propria abitazione ed il proprio centro di interessi economici e sociali nello Stato estero.

All'accertamento della ricorrenza dei requisiti indicati dall'art. 4, par. 2, della vigente Convenzione approvata sul Modello OCSE, conseguiva la risoluzione del conflitto di residenza fiscale in favore dello Stato estero, e dunque il riconoscimento dell'imponibilità del reddito da lavoro dipen-

---

(6) La nozione di "*abitazione permanente*", posta dall'art. 4, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione con l'espressione "*a permanent home available to him*" è da intendersi quale abitazione che la persona fisica mantenga ed organizzi per un utilizzo permanente, cioè un immobile attrezzato e reso idoneo ad una lunga permanenza, in modo duraturo e continuo e non occasionale; sul punto, cfr. Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 173 del 2023, 8.

(7) Precisamente: *(i)* abitazione permanente esclusivamente nello Stato estero, attestata dalla locazione di un immobile sito nello Stato estero e, correlativamente, dalla concessione in locazione dell'unico immobile del contribuente sito in Italia; *(ii)* esecuzione continuativa del rapporto di lavoro presso la sede estera del datore di lavoro con quotidiane operazioni economiche attestate anche da estratto conto bancario; *(iii)* instaurazione di una stabile e duratura relazione sentimentale, dimostrata anche attraverso dichiarazione – a valenza sostanzialmente testimoniale – rilasciata dal locatore dell'immobile condiviso dalla coppia.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dente ivi prodotto e percepito dal contribuente, nell'anno d'imposta, in favore esclusivamente di detto Stato.

3. – *Osservazioni conclusive*

La pronuncia in commento costituisce un apprezzabile momento applicativo delle istanze sostanzialistiche finalizzate ad evitare le doppie imposizioni fra Stati, condotto attraverso una puntuale applicazione delle *tie breaker rules* contenute nell'art. 4, paragrafo 2, della Convenzione (approvata sul Modello OCSE) per evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito.

Il percorso logico-argomentativo seguito dal Giudice di merito si pone senz'altro in linea con i canoni del diritto internazionale tributario, nella fattispecie correttamente applicati con prevalenza rispetto al diritto interno. In ordine a tale profilo, la sentenza è in perfetta continuità con la consolidata giurisprudenza di legittimità che ha in più occasioni ribadito la prevalenza, sul diritto interno, delle norme pattizie, rivestendo queste carattere di specialità rispetto alle corrispondenti norme nazionali (8).

La pronuncia risulta inoltre condivisibile nella parte in cui viene conferita preminente rilevanza alle puntuali e documentate circostanze di fatto attestanti, con un apprezzabile grado di oggettività, non solo l'effettivo e permanente trasferimento all'estero dell'abitazione del contribuente – elemento, questo, peraltro supportato dalla invariata permanenza all'estero, nel medesimo contesto, nei successivi anni d'imposta – ma anche il correlativo radicamento all'estero del centro di interessi economici, sociali e dunque affettivi. Tali circostanze di fatto sono state correttamente valutate dal Giudice come prevalenti rispetto al formalistico elemento costituito dalla mantenuta iscrizione del contribuente nell'anagrafe della popolazione residente, così confermandosi l'insufficienza di tale elemento a fondare il necessario ed irrinunciabile collegamento tra contribuente percettore del reddito e Stato impositore (9).

---

(8) Sul tema, cfr. Cass. civ., n. 18009 del 2022; Cass. civ., n. 9725 del 2021; Cass. civ., n. 15207 del 2021; Cass. civ., n. 14240 del 2021; Cass. civ., n. 14474 e n. 23984 del 2016; Cass. civ., n. 2912 del 2015; Cass. civ., n. 1138 del 2009.

(9) In ordine a tale interessante problematica, cfr. A. Fantozzi, *Il diritto tributario, cit.*, 794 ss.; G. Maisto, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 221-222; G. Melis, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 1995, 1043-1047 nonché, dello stesso Autore, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all'art. 10 della L. 23 dicembre 1998, n. 488*, *ibidem*, 1999, 1082 e *Trasferimento della residenza fiscale, cit.*, 17 ss.; G. Marino, in V. Uckmar, *Corso di diritto tributario internazio-*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Un simile approccio sostanzialistico risponde evidentemente alla *ratio* sottesa alle *tie breaker rules* – che, come ricordato, conferiscono preminente rilevanza ad elementi di fatto gerarchicamente ordinati tra loro, davvero in grado di attestare il necessario collegamento tra Stato e contribuente, in un'ottica di una piena ed effettiva attuazione del principio della territorialità dell'imposizione e della capacità contributiva (10) – ed ha certamente il pregio di superare quella (del tutto discutibile) giurisprudenza di legittimità incline ad attribuire rilevanza decisiva alla forma – cioè al formalistico dato della iscrizione del contribuente nelle anagrafi della popolazione residente, per lungo tempo qualificato come presunzione *iuris et de iure* (11)– piuttosto che al dato sostanziale costituito dalla complessiva situazione fattuale del contribuente (sempreché dotata del richiesto grado di oggettività e dunque di riconoscibilità da parte dei terzi) (12).

La soluzione adottata dalla Corte di giustizia romana si pone del resto in piena sintonia con le recenti (e del tutto condivisibili) precisazioni legislative in tema di residenza fiscale della persona fisica: come noto, con le modifiche introdotte dall'art. 1 del d.lgs. n. 209 del 2023, è stato reso espresso un concetto di domicilio fiscale coincidente con il luogo "in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona" ed al contempo positivizzato il carattere relativo della presunzio-

---

nale, Padova 2002, 288; M.C. Fregni, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, *cit.*, 2567-2568; M. Procopio, *Il Sistema, cit.*, 353 ss.; nonché, dello stesso Autore, *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*, *retro*, 2019, 2487 ss. e *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto, ibidem,* 2016, 562 ss., ove si sottolinea la necessità di un approccio costituzionalmente orientato ai principi di uguaglianza e capacità contributiva.

(10) Sulla necessità di conferire rilevanza, nel momento impositivo, ai soli fatti e situazioni di fatto che si verifichino nel territorio dello Stato o che in qualche modo siano ad esso ricollegabili, cfr. già I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 22 ss.; cfr. altresì F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 23; G. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva,* Padova, 1973, 213; G. Maisto, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale*, cit. 222; G. Melis, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale cit.*, 1082; G. Marino, *Corso di diritto tributario, cit.*, 288.

(11) Cfr. Cass. civ., n. 1355 del 2022; Cass. civ., n. 16634 del 2018; Cass. civ., n. 9319 del 2006; Cass. civ., n. 1215 del 1998.

(12) Il descritto approccio sostanzialistico sembrerebbe seguito anche in recenti documenti di prassi resi dall'Agenzia dell'entrate: già con la risposta ad interpello n. 203 del 2019 l'Agenzia delle entrate aveva conferito rilievo decisivo alle circostanze di fatto in grado di dimostrare un effettivo collegamento del contribuente con lo Stato impositore, in favore del quale si riteneva peraltro dovesse individuarsi, in via esclusiva, la potestà impositiva; un simile approccio – evidentemente fondato sul contenuto delle *tie breaker rules* – è stato di recente confermato nelle risposte ad interpello n. 73 del 2023, n. 79 del 2023 e, da ultimo, n. 173 del 2023.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ne (di residenza in Italia) resa dall'iscrizione del contribuente nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta (art. 2, 2° comma, del t.u.i.r.) (13), così contribuendosi ad improntare il collegamento personalistico – costituito dalla residenza – tra contribuente e Stato di imposizione ad un criterio prettamente sostanzialistico, in armonia con i principi costituzionali ed internazionali.

LUIGI BOCANELLI

(13) Si riporta il testo integrale del nuovo comma secondo dell'art. 2 del t.u.i.r.: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente". Sull'argomento, in termini critici, M. Procopio, *L'infinita querelle, cit.*, 2487; cfr. altresì G. Melis, *Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale, cit.*, 1082; G. Marino, *Corso di diritto tributario, cit.*, 288.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Cassazione, sez. un., 17 luglio 2023, n. 20621

Pres. De Chiara – *Rel.* Scarpa

R.R. c. Agenzia delle entrate

*La pronuncia con cui la Corte di Cassazione dichiara l'improcedibilità del ricorso, per effetto del mancato deposito dello stesso a norma dell'art. 369 c.p.c., a seguito della iscrizione a ruolo a tal fine richiesta dalla parte cui il ricorso sia stato notificato, deve rendere l'attestazione della sussistenza del presupposto processuale per il raddoppio del contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, del d.p.r. n. 115 del 2002, essendo il provvedimento adottato inquadrabile nei tipi previsti dalla norma.*

(Omissis). Fatti di causa.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato ai sensi dell'art. 134 disp. att. c.p.c. l'8 novembre 2021 controricorso notificato il 18 ottobre 2021 per resistere al ricorso notificatole il 6 settembre 2021 da R.R., avente ad oggetto l'impugnazione di una sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo del 2 febbraio 2021.

Il ricorso notificato da R.R. non risulta depositato in cancelleria a norma dell'art. 369 c.p.c., nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 149 del 2022, qui applicabile *ratione temporis*.

Con ordinanza interlocutoria n. 33271 del 2022, pronunciata all'esito dell'adunanza del 18 ottobre 2022, fissata ai sensi dell'art. 380-*bis* c.p.c. (formulazione applicabile *ratione temporis*), la Sesta Sezione civile Tributaria ha rimesso al Primo Presidente per eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite. L'ordinanza interlocutoria ha, invero, ravvisato la particolare rilevanza della questione inerente alla sussistenza dei presupposti di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia), comma introdotto dall'art. 1, 17° comma, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge di stabilità 2013), nell'ipotesi, quale quella di causa, in cui la dichiarazione di improcedibilità del ricorso, notificato ma non depositato, consegua alla iscrizione a ruolo del processo di cassazione operata dal controricorrente.

È stata acquisita la relazione predisposta dall'Ufficio del Massimario.

La causa è stata decisa in camera di consiglio procedendo nelle forme di cui al D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-*bis*, convertito con modificazioni dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176 (applicabile a norma del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, art. 8, 8° comma, convertito con modificazioni nella L. 24 febbraio 2023, n. 14).

Il Pubblico Ministero, in persona della Sostituta Procuratore Generale Luisa De Renzis, ha formulato conclusioni motivate, chiedendo di enunciare il seguente principio di diritto:

""nei casi in cui il ricorso è stato dichiarato improcedibile, *ex* art. 369 c.p.c., per non essere avvenuta l'iscrizione a ruolo del ricorso ad opera del ricorrente ma la controparte si sia costituita con controricorso, determinando così la concreta incardinazione del giudizio dinanzi alla S.C., trova applicazione il disposto di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1- *quater*, Testo unico delle spese di giustizia, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, 17° comma, ai sensi del quale, quando l'impugnazione, anche incidentale, è dichiarata improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Motivi della decisione.

1. L'Agenzia delle Entrate ha depositato l'8 novembre 2021 controricorso notificato il 18 ottobre 2021 per resistere al ricorso notificatole il 6 settembre 2021 da R.R., avente ad oggetto l'impugnazione di una sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo del 2 febbraio 2021.

Il ricorso notificato da R.R. non risulta depositato in cancelleria a norma dell'art. 369 c.p.c., nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 149 del 2022, qui applicabile *ratione temporis*.

2. Secondo consolidato orientamento di questa Corte, la parte alla quale sia stato notificato un ricorso per cassazione – e che abbia a sua volta notificato al ricorrente il controricorso – ha il potere, ove il ricorrente abbia omesso di depositare il ricorso e gli altri atti indicati nell'art. 369 c.p.c., di richiedere l'iscrizione a ruolo del processo al fine di far dichiarare l'improcedibilità del ricorso medesimo, essendo tale potere ricompreso in quello più ampio di contraddire riconosciuto dall'art. 370 c.p.c. (esercitabile ora, alla stregua della riformulazione di tale norma operata dal d.lgs. n. 149 del 2022, con l'immediato deposito del medesimo controricorso). Ciò trova giustificazione nell'interesse del controricorrente al recupero delle spese e di evitare, mediante la dichiarazione di improcedibilità del ricorso, che il ricorrente possa riproporre, ai sensi dell'art. 387 c.p.c., il ricorso medesimo ove non sia ancora decorso il termine per l'impugnazione (Cass. Sez. 6-L, n. 27571 del 2020; Sez. 1, n. 3193 del 2016; Sez. 6L, n. 29297 del 2011; Sez. 3, n. 21969 del 2008; Sez. 2, n. 6824 del 1988).

3. La sentenza n. 4500 del 1988 di queste Sezioni Unite, peraltro, chiarì che, qualora il ricorso per cassazione non sia depositato, la ammissibilità del controricorso dell'intimato, presentato al fine di sentire dichiarare l'improcedibilità del ricorso per effetto dell'omissione del deposito, postula che detto intimato alleghi copia del ricorso a lui notificata, atteso che, in difetto, non può riconoscersi la sua legittimazione a richiedere in memoria una pronuncia su impugnazione di cui non risulta l'effettiva proposizione (conforme, più di recente, Cass. Sez. 3, n. 10810 del 2011).

4. Consegue l'improcedibilità del ricorso notificato da R.R.

5. Con l'ordinanza interlocutoria n. 33271 del 2022, la Sesta Sezione civile Tributaria ha ravvisato la particolare rilevanza della questione inerente alla sussistenza dei presupposti di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, nell'ipotesi, quale quella di causa, in cui la dichiarazione di improcedibilità del ricorso, notificato ma non depositato, consegua alla iscrizione a ruolo del processo di cassazione operata dal controricorrente.

5.1. La Sesta Sezione civile Tributaria evidenzia che la questione di diritto è stata decisa in senso difforme nella giurisprudenza di questa Corte e perciò registra due orientamenti:

a) un primo orientamento, che l'ordinanza interlocutoria definisce maggioritario e riconduce a numerosi precedenti menzionati (tra cui uno reso da queste Sezioni Unite: ordinanza n. 30702 del 2022), provvede de plano ad attestare la sussistenza del presupposto processuale dell'obbligo di versamento del c.d. doppio contributo anche in caso di improcedibilità del riscorso dichiarata a seguito di iscrizione a ruolo operata dal controricorrente;

b) un secondo orientamento, che avrebbe come capofila l'ordinanza n. 8728 del 2022 resa dalla Sesta sezione Tributaria e comunque registra varie pronunce successive conformi, nega, al contrario, che il giudice dell'impugnazione debba rendere l'attestazione della sussistenza del presupposto processuale previsto dal d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*, qualora la pronuncia adottata sia di improcedibilità del ricorso principale per omes-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

so deposito di quest'ultimo, in quanto la mancata iscrizione a ruolo del ricorso preclude la debenza del contributo iniziale.

5.2. Questo secondo orientamento – segnala l'ordinanza interlocutoria – fa leva su alcuni principi enunciati nella sentenza n. 4315 del 2020 resa da queste Sezioni Unite, in forza dei quali il giudice dell'impugnazione deve, si, rendere l'attestazione della sussistenza del presupposto processuale per il raddoppio del contributo unificato quando la pronuncia adottata è inquadrabile nei tipi previsti dalla norma, ed anche quando esso non sia stato inizialmente versato per una causa suscettibile di venire meno, ma, essendo tale attestazione comunque condizionata all'effettiva debenza del contributo unificato iniziale, può esimersi dal renderla quando il debito tributario in oggetto sia escluso dalla legge in modo assoluto e definitivo.

5.3. L'ordinanza n. 8728 del 2022, e l'orientamento che ad essa ha dato credito, ricomprendono tra i casi di originaria non debenza, che esonera dall'attestazione dei presupposti per il «raddoppio», quello, appunto, della dichiarazione di improcedibilità del ricorso perché non depositato in cancelleria, in quanto la mancata iscrizione a ruolo preclude, o comunque radicalmente e definitivamente esclude, l'obbligo di pagare il contributo unificato iniziale.

5.4. L'ordinanza interlocutoria n. 33271 del 2022 osserva, allora, che non è dirimente nella soluzione del problema l'argomento fondato sull'aggettivo "ulteriore" che accompagna l'importo dovuto nelle ipotesi contemplate nel d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* nell'art. 13, in quanto l'attestazione della debenza potrebbe valere a legittimare l'amministrazione finanziaria ad esigere sia quanto originariamente dovuto al momento dell'iscrizione a ruolo non praticata, sia quanto previsto dalla citata norma.

Il Collegio rimettente nega altresì che la questione sollevata possa risolversi unicamente seguendo i principi enunciati nella sentenza n. 4315 del 2020, i quali, del resto, sono richiamati da entrambi gli orientamenti che si contrappongono.

Così, l'ordinanza interlocutoria soppesa le diverse conseguenze deduttive che, ai fini di dar risposta alla rilevata questione, possono comportare la tesi della natura sanzionatoria della disposizione dettata nel d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* nell'art. 13, la cautela di sottoporre la stessa ad una stretta interpretazione, gli effetti sull'esercizio del diritto di accesso alla Corte di cassazione, il principio di ragionevolezza e quello del divieto di abuso del processo, il principio di solidarietà, i rapporti fra il diritto alla tutela giurisdizionale e le esigenze di tutela dell'«interesse fiscale».

6. Com'è noto, il "contributo unificato per le spese degli atti giudiziari" venne introdotto dalla L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 9, ("legge finanziaria 2000"). La disposizione sostituiva per i procedimenti civili, penali ed amministrativi il previgente sistema in tema di imposte di bollo, tassa di iscrizione a ruolo, diritti di cancelleria, nonché diritti di chiamata di causa dell'ufficiale giudiziario. La parte che si costituiva per prima in giudizio era onerata, "a pena di irricevibilità dell'atto", all'anticipazione del pagamento del contributo, salvo il diritto alla ripetizione nei confronti della parte soccombente. Il valore dei procedimenti, occorrente per il calcolo del contributo sulla base di apposita tabella, doveva determinarsi da dichiarazione resa nelle conclusioni dell'atto introduttivo. La norma venne, nel complesso, abrogata dal d.lgs. n. 30 maggio 2002, n. 113, art. 299, e dall'art. 299 del d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115.

6.1. Gli artt. 9-18 del d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, hanno di seguito dettato la disciplina ancora vigente del contributo unificato di iscrizione a ruolo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

6.2. In particolare, la 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, 17° comma ("legge di stabilità 2013") ha poi inserito (con la decorrenza di cui al 18° comma del medesimo articolo) il comma 1-*quater* nell'art. 13 del d.p.r. n. 115 del 2002:

"quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-*bis*. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso".

6.2.1. Una recente modifica è stata introdotta dal d.lgs. n. 10 ottobre 2022, n. 149, con l'inserimento del comma 1-*quater*.1 dell'art. 13, secondo cui le disposizioni di cui al comma 1-*quater* non si applicano quando il ricorso per cassazione viene dichiarato estinto ai sensi dell'art. 380-*bis*, 2° comma, ultimo periodo, del codice di procedura civile.

6.2.2. La relazione tecnica che accompagnava la L. 24 dicembre 2012, n. 228, presentava l'art. 1, 17° comma, come disposizione idonea a comportare maggiori entrate per il bilancio dello Stato. Sull'ultimo riscontro statistico disponibile, che stimava nella misura del 68 per cento del totale dei procedimenti iscritti (pari a circa 80.000) le impugnazioni, anche incidentali, respinte integralmente o dichiarate inammissibili o improcedibili, la relazione prevedeva che il pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato avrebbe determinato un maggior gettito pari a circa 27 milioni di Euro, tale da produrre a decorrere dal 2013 un effetto finanziario di importo equivalente sui saldi di fabbisogno ed indebitamento netto.

7. L'ordinanza interlocutoria n. 33271 del 2022 della Sesta Sezione civile Tributaria evoca i riflessi costituzionali della questione posta all'attenzione di queste Sezioni Unite.

7.1. Invero, la Corte costituzionale ha avuto più volte occasione di pronunciarsi sulla natura del contributo unificato di iscrizione a ruolo, come anche sul "raddoppio" contemplato dal d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*.

7.1.1. La sentenza n. 73 del 2005, a proposito del contributo unificato di cui alla L. 21 dicembre 1999, n. 448, art. 9, affermò la natura di "entrata tributaria erariale" dello stesso.

La sentenza n. 143 del 2012 e la sentenza n. 42 del 2013 ribadirono la natura di "entrata tributaria erariale" del contributo unificato.

La sentenza n. 78 del 2016, dopo aver rilevato la eterogeneità dei criteri di determinazione del "contributo unificato" dettati dal d.p.r. n. 115 del 2002, ricordò come il principio della capacità contributiva, quale limite alla potestà di imposizione di cui alla Cost., art. 53, non è invocabile e non può operare con riguardo alle spese di giustizia.

La sentenza n. 120 del 2016 evidenziò come il d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater* correla l'aggravio del contributo unificato a tutti i casi di esito negativo dell'impugnazione. La norma, pertanto, risponderebbe alla ratio di "scoraggiare le impugnazioni dilatorie o pretestuose". Secondo la sentenza n. 120 del 2016, altrimenti, "il raddoppio del contributo unificato è previsto a parziale ristoro dei costi del vano funzionamento dell'apparato giudiziario o della vana erogazione delle limitate risorse a sua disposizione".

7.2. Ancor più frequenti sono le pronunce della Corte costituzionale in tema di "diritto tributario processuale", il quale racchiude le norme che guardano al processo (ed in particolare al processo civile) come fenomeno finanziario, nonché come fine cui serve il tributo.

La decisioni meno recenti evidenziavano la compatibilità fra il principio costituzionale, che garantisce a tutti di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti, e le norme che impongono oneri fiscali a carico di chi tale tutela intenda richiedere, purché si tratti di oneri

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, diretti, cioè, ad assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione ed a prevenire eccessi riprovevoli nell'esercizio del diritto di azione (si vedano le sentenze nn. 45, 56, 83, 113 del 1963; nn. 30, 47, 69, 91, 100 del 1964; n. 80 del 1966).

In altre pur risalenti occasioni la Corte costituzionale ha sottolineato l'estraneità dei tributi giudiziari (ovvero, dei contributi imposti e riscossi non soltanto in occasione della prestazione del servizio giudiziario, ma anche e soprattutto al fine di conseguire atti o attività propri di quel servizio) all'ambito di applicazione della Costituzione, art. 53 (ad esempio, la sentenza n. 23 del 1968).

La sentenza n. 62 del 1977 mantenne ferma la distinzione tra i tributi "*lato sensu*" giudiziari, gravanti su soggetti che fruiscono divisibilmente (cioè in modo misurabile per ogni singolo atto) del servizio giudiziario in rapporto o all'esercizio del proprio ministero davanti ad organi giurisdizionali o all'emanazione di provvedimenti giurisdizionali (in quanto tali esclusi dall'assoggettamento al principio della capacità contributiva), e le prestazioni contributive che sono, al contrario, caratterizzate dal conseguimento di finalità generali distinte da quelle particolari relative al compimento di singoli atti, e perciò restano incluse nella garanzia della Cost., art. 53.

In anni più recenti (ad esempio, le sentenze n. 333 del 2001 e n. 522 del 2002) la Corte costituzionale ha ribadito la distinzione fra oneri imposti allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione ed alle sue esigenze ed oneri tendenti, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali, ravvisando l'illegittimità di quegli impedimenti alla tutela giurisdizionale dei diritti costituiti dall'adempimento di obblighi fiscali privi di qualsiasi connessione con il processo stesso.

Da ultimo, la sentenza n. 140 del 2022 ha affermato che la Costituzione non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo, ma, se, in linea di principio, possono esistere casi in cui il dovere tributario può tradursi in oneri concernenti l'esercizio dello stesso diritto alla tutela giurisdizionale, in concreto ciò può avvenire solo nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità, risultando costituzionalmente legittimo, quindi, solo quando l'adempimento di tale dovere non possa essere adeguatamente tutelato in altro modo. Di tal che, il diritto alla tutela giurisdizionale non può comunque essere sacrificato in nome di esigenze di tutela dell'interesse fiscale.

7.3. La giurisprudenza costituzionale è stata, inoltre, più volte investita anche di questioni afferenti alla disciplina della responsabilità delle parti per le spese e per i danni processuali nei giudizi civili (ad esempio, nelle sentenze n. 152 del 2016, n. 139 del 2019 e n. 87 del 2021).

Meritano richiamo, in questa sede, le parole della sentenza n. 77 del 2018, secondo cui "il costo del processo deve essere sopportato da chi ha reso necessaria l'attività del giudice ed ha occasionato le spese del suo svolgimento". Opera, dunque, un "principio di responsabilità", per il quale chi è risultato essere nel torto si deve far carico, di norma, anche delle spese di lite. Le riforme degli ultimi anni, avvertiva la sentenza n. 77 del 2018, muovono dalla consapevolezza che, "a fronte di una crescente domanda di giustizia, anche in ragione del riconoscimento di nuovi diritti, la giurisdizione sia una risorsa non illimitata e che misure di contenimento del contenzioso civile debbano essere messe in opera".

8. L'ordinanza interlocutoria n. 33271 del 2022 prospetta altresì la tesi interpretativa della natura sanzionatoria della disposizione dettata d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* nell'art. 13 come base per dare soluzione alla questione posta all'attenzione di queste Sezioni Unite.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

8.1. La dottrina sembra schierata in modo compatto nel qualificare come "tributo" il contributo unificato dapprima introdotto dalla L. 23 dicembre 1999, n. 488, art. 9, quindi regolato nel d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, artt. 9-18, trattandosi di prestazione patrimoniale doverosa, erogata in mancanza di un rapporto sinallagmatico, connessa ad un presupposto economicamente rilevante e destinata a sovvenire pubbliche spese. Benché correlato alla fruizione del servizio giudiziario, il contributo unificato si rivela privo di sinallagmaticità, giacché commisurato forfetariamente sulla base del valore economico della causa e non del costo della prestazione resa.

8.2. In particolare, il contributo unificato costituirebbe una "tassa", in quanto ha come presupposto impositivo l'espletamento del servizio pubblico della giustizia richiesto dal soggetto che promuove la lite (non rivelandosi, di norma, indice di capacità contributiva, ai fini della sua erogazione, la mera partecipazione al giudizio). Il "contributo unificato" ha così dato luogo ad un metodo di imposizione sui "servizi giurisdizionali" che ha sostituito i previgenti sistemi analitici di tassazione giudiziaria per lo più "d'atto" con un prelievo tributario una tantum, normalmente commisurato al valore della lite, rendendo il processo, nei suoi singoli gradi, un unico evento presupposto.

8.3. Identica natura tributaria si riconosce generalmente all'"ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione", anche incidentale, che sia respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* dell'art. 13. Ciò evitando di utilizzare l'argomento generale che le sanzioni mantengono la stessa natura dei tributi cui conseguono, visto che il "raddoppio" del contributo unificato non è correlato all'inadempimento dell'obbligo tributario primario, quanto perché al legislatore si riconosce ampia discrezionalità nel perseguire svariate finalità con l'imposizione fiscale, ed una di esse ben può essere quella di scoraggiare le impugnazioni dilatorie o pretestuose, apprestando un parziale ristoro dei costi del vano funzionamento dell'apparato giudiziario.

8.4. Questo effetto dissuasivo e deflattivo del processo, cui ambisce la disciplina del contributo unificato, ed in particolare del suo raddoppio per le impugnazioni respinte, non smentisce il fine finanziario della normativa.

La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Quinta sezione, 6 ottobre 2015, n. 61 (Causa C-61/14), ha affermato, del resto, che un tributo giudiziario contribuisce al buon funzionamento del sistema giustizia, in quanto "costituisce una fonte di finanziamento dell'attività giurisdizionale degli Stati membri e dissuade l'introduzione di domande che siano manifestamente infondate o siano intese unicamente a ritardare il procedimento".

L'omogeneità di natura tra la prestazione base ed il suo duplicato imposto dal d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* nell'art. 13 sembra trasparire anche dal significato proprio delle parole adoperate dal legislatore: quando l'impugnazione venga respinta integralmente, o sia dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'abbia proposta è tenuta a versare un importo che la legge definisce "ulteriore", che dunque si aggiunge a quello precedente dovuto per la medesima impugnazione, ma comunque come il primo viene prescritto "a titolo di contributo unificato".

È conforme ad un principio di giustizia distributiva allocare il costo del processo in capo a colui che ne abbia cagionato lo svolgimento. Tale considerazione non deve tuttavia ingenerare una confusione fra doverosità del contributo unificato, o, in particolare, del suo raddoppio, e soccombenza, criterio che regola il diverso profilo delle spese processuali. Non necessariamente i tributi giudiziari ricadono sulla parte soccombente. Così, il contributo unificato dev'essere versato da chi per primo fa accesso al giudice, per ciascuna fase

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

del processo; il relativo importo, anticipato dall'attore, dall'appellante o dal ricorrente, può poi essere recuperato ove la sentenza che chiude il processo condanni la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte. Al contrario, l'"ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione", anche incidentale, che sia respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* dell'art. 13, non è mai compreso nel contenuto della condanna del soccombente al rimborso delle spese sostenute dal vincitore, in quanto esso è dovuto dal soccombente sin da quando insorge la relativa obbligazione *ex lege*.

8.5. La ricostruzione appena accennata porta a smentire il riconoscimento di una qualche natura sanzionatoria del raddoppio del contributo unificato. Il *proprium* di un tributo giudiziario è concorrere alla spesa pubblica, non perseguire una finalità punitiva. Il presidio sanzionatorio avverso condotte di abuso del diritto di impugnazione è, piuttosto, fornito dalla responsabilità aggravata *ex* art. 96 c.p.c.

D'altro canto, al raddoppio del contributo unificato posto a carico dell'impugnante non è applicabile la disciplina definitoria e di riscossione delle sanzioni pecuniarie processuali prevista dagli artt. 1, 3, 1° comma lett. u) e 202 del d.p.r. n. 115 del 2002.

Non contraddice questa affermazione neppure la constatazione che il contributo unificato raddoppiato, pur mantenendo natura di misura esclusivamente tributaria, assolva ad una funzione secondaria della fiscalità, non punitiva in senso proprio, quanto disincentivante rispetto ad una superflua richiesta di prestazioni giudiziarie.

È, dunque, proprio e soltanto l'esito integralmente negativo del giudizio di impugnazione che giustifica il maggior costo del servizio imposto al richiedente, il quale ha vanamente sollecitato il riesame di una decisione meritevole di passare in giudicato ed ha fatto svolgere un ulteriore grado di giudizio rivelatosi del tutto superfluo. Il d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* dell'art. 13 mantiene, così, coerenza, con la rubrica "Importi" di tale articolo, ravvisando nel raddoppio proprio un criterio di determinazione dell'importo. La misura del contributo dovuta in forza dell'art. 13, comma 1-*bis*, per i giudizi di impugnazione e per i processi dinanzi alla Corte di cassazione costituisce un anticipo della somma reale da corrispondersi, la quale è pari al doppio dell'importo iniziale e deve essere versata alla fine. L'accoglimento del gravame giustifica il trattamento tributario agevolato in favore di chi abbia avuto bisogno dell'ulteriore prestazione del servizio giustizia allo scopo di sovvertire la decisione ingiusta maturata nel grado precedente. Viceversa, se l'impugnazione viene respinta, o dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte deve a saldo l'intero carico fiscale del servizio.

9. La natura di obbligazione tributaria del versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* dell'art. 13, fa ormai parte anche dell'*acquis* giurisprudenziale e si trova affermata a chiare lettere nella sentenza n. 4315 del 2020 resa da queste Sezioni Unite: ciò sia perché l'obbligo "ulteriore" al c.d. "doppio contributo" presuppone normativamente l'obbligo di versare il "primo" contributo unificato e, quindi, partecipa della natura di esso; sia perché il versamento "ulteriore" assolve la funzione di ristorare l'amministrazione della Giustizia dall'aver essa dovuto impegnare le limitate risorse dell'apparato giudiziario nella decisione di una impugnazione non meritevole di accoglimento (ciò, si scriveva in quella sentenza", non disgiuntamente dal perseguimento di "una funzione preventivo-deterrente – e, quindi, vagamente sanzionatoria – nei confronti della parte che, avendo già ottenuto la decisione della causa dal giudice di primo grado, non se ne accontenti, ma adisca infondatamente il giudice superiore").

Occorre qui richiamare per sintesi, e cioè per quanto rilevi nel caso in esame, alcuni dei passaggi esplicitati nella sentenza n. 4315 del 2020.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Non spetta al giudice civile, al fine di rendere l'attestazione di cui al d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* dell'art. 13, accertare la debenza del contributo unificato iniziale, che poi costituisce altresì il fatto costitutivo di diritto sostanziale tributario dell'obbligo di versare il suo duplicato.

Spetta, piuttosto, al giudice civile dell'impugnazione verificare la sussistenza del fatto costitutivo di diritto processuale attinente alla conformità della decisione resa al modello legale della pronuncia di integrale rigetto, di inammissibilità o di improcedibilità del gravame.

Poiché l'obbligo di versare il raddoppio è normativamente dipendente dalla sussistenza dell'obbligo della parte impugnante di versare il contributo unificato iniziale, il giudice civile dell'impugnazione nell'attestazione di sussistenza dei presupposti processuali condiziona il primo all'esistenza dell'altro: egli deve rendere l'attestazione che il comma 1-*quater* gli affida anche nel caso in cui il primo importo non sia stato versato per una causa diversa da quella legata alla assoluta e definitiva esenzione da esso stabilita dalla legge.

10. Possono allora trarsi le seguenti conclusioni.

10.1. La questione rimessa a queste Sezioni Unite dalla ordinanza interlocutoria della Sesta Sezione civile Tributaria si intende riferita alla sussistenza dei presupposti processuali di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, nell'ipotesi in cui la dichiarazione di improcedibilità del ricorso, notificato ma non depositato, consegua alla iscrizione a ruolo del processo di cassazione operata dal controricorrente. Come già chiarito nella sentenza n. 4315 del 2020, non spetta infatti al giudice civile dell'impugnazione (ed è, del resto, estranea altresì al tema del giudizio in esame) la pronuncia sulla debenza del contributo unificato iniziale, né quindi quella sul presupposto sostanziale dell'obbligo del «raddoppio», essendo ciò materia rientrante nella giurisdizione del giudice tributario e nell'ambito del diverso processo in cui l'Amministrazione finanziaria richieda il pagamento del tributo nei confronti del soggetto ad esso obbligato.

10.2. La pronuncia con cui la Corte di cassazione dichiara l'improcedibilità del ricorso, per effetto del mancato deposito dello stesso a norma dell'art. 369 c.p.c., a seguito della iscrizione a ruolo a tal fine richiesta dalla parte cui il ricorso sia stato notificato, deve rendere l'attestazione della sussistenza del presupposto processuale per il raddoppio del contributo unificato di cui al d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*, essendo il provvedimento adottato inquadrabile nei tipi previsti dalla norma.

Anche in tal caso, invero, non può dirsi escluso dalla legge l'obbligo di versare il contributo unificato iniziale, né rileva, peraltro, che esso non sia stato in concreto versato dal ricorrente, avendo comunque provveduto al pagamento (o, eventualmente, prenotato a debito il relativo importo, nei casi di cui al d.p.r. n. 115 del 2002, art. 11) il controricorrente "diligente".

Il d.p.r. n. 115 del 2002, art. 14, 1° comma, individua la parte che per prima si costituisce in giudizio come tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato, senza che possa così distinguersi, nel giudizio di cassazione, tra le posizioni del ricorrente o del controricorrente (salvo il criterio del pagamento dell'autonomo contributo cui siano poi tenute le altre parti ai sensi del 3° comma della stessa norma). L'importo versato a titolo di contributo unificato dal controricorrente, che abbia richiesto l'iscrizione a ruolo del processo al fine di far dichiarare l'improcedibilità del ricorso non depositato, può essere recuperato in sede di regolamentazione delle spese del giudizio di cassazione secondo soccombenza.

Il pagamento del contributo unificato rientra, invero, nell'onere di anticipazione delle spese delineato dal d.p.r. n. 115 del 2002, art. 8, e trova poi sistemazione finale in base agli artt. 91,92 o 310, 4° comma, c.p.c. Viceversa, l'"ulteriore importo a titolo di contributo uni-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ficato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione" che sia respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, comma 1-*quater* dell'art. 13, grava *ex lege* sulla parte soccombente, anche quando questa non si sia costituita, oppure quando sia disposta dal giudice la compensazione delle spese processuali.

Ricorre, del resto, anche in ipotesi di dichiarazione di improcedibilità del ricorso notificato e non depositato, la funzione, propria dell'obbligo tributario del versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, di ristorare l'amministrazione della Giustizia dall'aver essa dovuto impegnare le limitate risorse dell'apparato giudiziario nella decisione di una impugnazione non meritevole di accoglimento. L'improcedibilità del ricorso per cassazione notificato e non depositato postula comunque lo svolgimento di un grado del giudizio rivelatosi del tutto superfluo e giustifica il maggior costo fiscale del servizio.

10.3. Va quindi enunciato il seguente principio di diritto:

"la pronuncia con cui la Corte di cassazione dichiara l'improcedibilità del ricorso, per effetto del mancato deposito dello stesso a norma dell'art. 369 c.p.c., a seguito della iscrizione a ruolo a tal fine richiesta dalla parte cui il ricorso sia stato notificato, deve rendere l'attestazione della sussistenza del presupposto processuale per il raddoppio del contributo unificato di cui al d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1- *quater*, essendo il provvedimento adottato inquadrabile nei tipi previsti dalla norma".

11. In definitiva, il ricorso notificato da R.R. deve essere dichiarato improcedibile, con condanna della ricorrente a rimborsare alla controricorrente Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di cassazione nell'importo liquidato in dispositivo.

Non vi è ragione di procedere alla compensazione delle spese, in quanto il contrasto rimesso alla decisione di queste Sezioni Unite non concerneva una questione dirimente oggetto del giudizio di cassazione.

Sussistono i presupposti processuali per il versamento – ai sensi del d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, – da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per l'impugnazione, se dovuto.

P.Q.M. – La Corte dichiara improcedibile il ricorso e condanna la ricorrente a rimborsare alla controricorrente le spese sostenute nel giudizio di cassazione, che liquida in complessivi Euro 3.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto. (*Omissis*).

Il contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di improcedibilità del ricorso per cassazione notificato dal ricorrente, ma non depositato *ex* art. 369 c.p.c.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Il primo orientamento in materia di contributo unificato "raddoppiato". – 3. Il secondo orientamento in materia di contributo unificato "raddoppiato". – 4. L'intervento risolutivo delle Sezioni Unite. – 4.1. I riflessi costituzionali del tema qui in esame. – 4.2. La natura del contributo unificato "principale" e di quello "raddoppiato". – 4.3. – (*Segue*): alcune riflessioni sulla natura del contributo unificato "raddoppiato". – 4.4. La debenza del contributo unificato "raddoppiato" nel caso *de quo*. – 5. Conclusioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1. – *Considerazioni introduttive*

La sentenza annotata origina da una vicenda che, sebbene riguardi aspetti di natura processuale, spiega i propri effetti nel settore dei tributi giudiziali, e precisamente in materia di contributo unificato "raddoppiato" di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115 (1).

In breve, il contribuente aveva notificato all'Agenzia delle entrate un ricorso per la cassazione di una sentenza sfavorevole ottenuta in sede di gravame, omettendo tuttavia di provvedere *ex* art. 369 c.p.c. al deposito dell'atto introduttivo avanti la Cancelleria della Corte di Cassazione. Tuttavia, l'Agenzia delle entrate – dopo aver notificato il proprio controricorso alla parte ricorrente – procedeva autonomamente a richiedere l'iscrizione a ruolo del processo, in maniera tale da poter ottenere una pronuncia di improcedibilità del ricorso notificato (ma non depositato) dalla propria controparte.

Difatti, secondo un orientamento consolidato della Suprema Corte di Cassazione, la parte resistente – che ha ricevuto la notifica di un ricorso per cassazione, non tempestivamente depositato *ex* art. 369 c.p.c., e che abbia a propria volta presentato il proprio controricorso – ha il potere di chiedere alla Cancelleria della Corte di Cassazione l'iscrizione a ruolo del procedimento (2), al fine di ottenere una pronuncia di improcedibilità del ricorso (3). Tale potere discende da quello più ampio di contraddire, contemplato dall'art. 370 c.p.c., e trova la propria giustificazione nell'interesse della parte resistente: (*i*) di ottenere una pronuncia di condanna della ricorrente alla refusione delle spese di lite, atteso che la notifica del ricorso per cassazione determina l'instaurazione del rapporto processuale tra le parti; (*ii*) di evitare che il ricorrente possa riproporre nuovamente il ricorso per cassazione, qualora siano ancora pendenti i termini per l'impugnazione (4).

---

(1) Per inciso, sempre in data 17 luglio 2023 le Sezioni Unite hanno pubblicato l'ordinanza n. 20627 del 2023, avente il medesimo tenore della sentenza n. 20621 del 2023 (qui annotata).

(2) Per inciso, tale orientamento trova applicazione anche nel "nuovo" procedimento telematico di cassazione: Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2023, n. 22074.

(3) Cass. civ., sez. trib., 6 maggio 2024, n. 12145; Cass. civ., sez. II, 3 maggio 2024, n. 11923; Cass. civ., sez. lav., 30 aprile 2024, n. 11615; Cass. civ., sez. trib., 17 aprile 2024, n. 10456; Cass. civ., sez. trib., 11 aprile 2024, n. 9883; Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2023, n. 22074.

In dottrina: F. Carpi – M. Taruffo, *Commentario breve al Codice di Procedura Civile*, Padova, Cedam, 2023, 1638.

(4) Il c.d. "principio di consumazione del potere di impugnazione" non impedisce alla parte ricorrente, se è nei termini, di proporre un secondo ricorso per cassazione (F. Carpi –

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ora, nella vicenda da cui ha tratto origine la sentenza annotata, i Giudici di legittimità – dopo aver accertato l'omesso deposito del ricorso nei termini prescritti dall'art. 369 c.p.c. – hanno ravvisato i presupposti processuali per dichiarare l'improcedibilità del ricorso notificato (ma non depositato) dal ricorrente, condannandolo a rifondere le spese di lite alla parte resistente (5).

Conseguentemente, i Giudici si sono interrogati sulla necessità, o meno, di rilevare la sussistenza dei presupposti per il versamento del contributo unificato "raddoppiato" di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, norma che opera "quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile", prevedendo che "la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-*bis* (...)".

In tal senso, i Giudici di legittimità hanno riscontrato l'esistenza di due orientamenti giurisprudenziali contrastanti, ed hanno perciò ritenuto opportuno rimettere la questione al Primo Presidente, affinché provvedesse ad assegnarla alle Sezioni Unite.

2. – *Il primo orientamento in materia di contributo unificato "raddoppiato"*

Il primo orientamento giurisprudenziale, definito "maggioritario" dagli stessi Giudici rimettenti, afferma che la disciplina del contributo unificato "raddoppiato" di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002, troverebbe applicazione anche in ipotesi di improcedibilità del ricorso notificato (e non depositato) dalla parte ricorrente, dichiarata a seguito dell'iscrizione a ruolo del processo richiesta dalla controricorrente (6).

M. Taruffo, *Commentario breve al Codice di Procedura Civile*, Padova, Cedam, 2023); tale possibilità è preclusa *ex* art. 387 c.p.c. solo dall'esistenza di una pronuncia di inammissibilità o improcedibilità del ricorso (e, in ogni caso, dall'intempestività della seconda impugnazione).

(5) Difatti, come rilevato nell'ordinanza di rimessione, la previsione della condanna alle spese di lite della parte ricorrente trova il proprio fondamento nel fatto che "l'Agenzia delle entrate ha apprestato delle difese con controricorso e che al momento in cui le è stato notificato il ricorso non poteva ragionevolmente ipotizzare che il ricorso non sarebbe stato successivamente depositato nella cancelleria della Cassazione e che quindi tali difese sarebbero risultate irrilevanti in virtù della inevitabile dichiarazione di improcedibilità del ricorso" (Cass. civ., sez. VI-5, 11 maggio 2022, n. 33271. Nello stesso senso: Cass. civ., sez. VI-5, 12 ottobre 2021, n. 27778).

(6) Tale orientamento trova conferma nei seguenti precedenti: Cass. civ., sez. un., 18 ottobre 2022, n. 30702; Cass. civ., sez. un., 4 marzo 2016, n. 4250; Cass. civ., sez. I, 5

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tale orientamento regge essenzialmente sulla lettura "combinata" della tipologia di statuizione contenuta nel provvedimento conclusivo del giudizio di legittimità, e dei presupposti di operatività del contributo unificato "raddoppiato".

Difatti, come rilevato *supra*, i provvedimenti conclusivi dei giudizi di legittimità interessati dalla casistica qui in esame contengono la dichiarazione di improcedibilità del ricorso notificato (ma non depositato) dalla parte ricorrente; e tra le varie casistiche in cui opera l'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. 30 maggio 2002, c'è proprio quella riguardante la dichiarazione di improcedibilità del giudizio di impugnazione (7).

Attraverso la "semplice" applicazione del dato normativo, quindi, l'orientamento giurisprudenziale qui esaminato finisce per concludere a favore dell'operatività del "raddoppio" del contributo unificato anche nella casistica che qui ci occupa.

3. – *Il secondo orientamento in materia di contributo unificato "raddoppiato"*

Al contrario, il secondo orientamento giurisprudenziale rinvenuto dai Giudici rimettenti si pone in palese contrasto con quello appena esposto, e finisce infatti per negare la debenza del contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di improcedibilità del ricorso "principale" non depositato da parte ricorrente (8).

---

ottobre 2022, n. 28898; Cass. civ., sez. II, 3 ottobre 2022, n. 28588; Cass. civ., sez. III, 28 marzo 2022, n. 9869; Cass. civ., sez. lav., 23 settembre 2022, n. 27884; Cass. civ., sez. VI-I, 22 luglio 2022, n. 22990; Cass. civ., sez. lav., 8 marzo 2022, n. 7538; Cass. civ., sez. VI-III, 23 settembre 2022, n. 27929; Cass. civ., sez. VI-IV, 26 luglio 2022, n. 23310; Cass. civ., sez. VI-V, 1° settembre 2022, n. 25787.

(7) Invero, i precedenti su cui si regge tale orientamento non sono caratterizzati da una motivazione ampia ed esaustiva, dalla quale desumere chiaramente le ragioni sottese alla debenza del contributo unificato "raddoppiato"; ciò nonostante, tali motivazioni si possono ricavare dalla sentenza n. 9869 del 2022 e dall'ordinanza n. 27929 del 2022, che appunto dichiarano la sussistenza dei presupposti del raddoppio richiamandosi alle tipologie di provvedimenti giudiziali da cui sorge l'obbligo di versamento prescritto dall'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002.

(8) *Ex multis*: Cass. civ., sez. VI-V, 17 marzo 2022, n. 8728; Cass. civ., sez. VI-V, 18 marzo 2022, n. 8890; Cass. civ., sez. VI-V, 9 settembre 2022, n. 26309; Cass. civ., sez. VI-V, 4 ottobre 2022, n. 28696; Cass. civ., sez. VI-V, 14 settembre 2022, n. 27048; Cass. civ., sez. VI-V, 1° agosto 2022, n. 23834; Cass. civ., sez. VI-V, 25 maggio 2022, n. 16959; Cass. civ., sez. VI-V, 25 maggio 2022, n. 16945; Cass. civ., sez. VI-V, 16 marzo 2022, n. 8538; Cass. civ., sez. VI-V, 16 marzo 2022, n. 8539; Cass. civ., sez. VI-V, 16 marzo 2022, n. 8540.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tale orientamento – che trova ampia argomentazione nell'ordinanza n. 8128 del 2022 (9) – si fonda su una diversa lettura dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, incentrata sul significato dell'aggettivo "ulteriore" contenuto nel disposto normativo; tale aggettivo, infatti, avrebbe la duplice funzione di quantificare la misura del contributo unificato "raddoppiato" dovuto dalla parte soccombente e di stabilire che il contributo "raddoppiato" spetta solo se è effettivamente dovuto il contributo unificato iniziale.

Di conseguenza, se il contributo unificato "iniziale" non è dovuto, allo stesso modo nessun contributo unificato "raddoppiato" dovrà essere versato dalla parte soccombente; circostanza, questa, che si verificherebbe anche in ipotesi di "dichiarazione di improcedibilità del ricorso perché non depositato nella Cancelleria, in quanto, la mancata iscrizione a ruolo del ricorso preclude la debenza stessa del contributo unificato iniziale che, come detto, è il presupposto per la debenza di quello 'ulteriore'" (10).

4. – *L'intervento risolutivo delle Sezioni Unite*

Con l'ordinanza n. 33271 del 2022 i Giudici di legittimità hanno rimesso alle Sezioni Unite la questione della spettanza, o meno, del contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di provvedimento che dichiara l'improcedibilità del ricorso notificato ma non depositato dal ricorrente *ex* art. 369 c.p.c.

Dalla lettura di tale ordinanza si apprezza lo sforzo interpretativo compiuto dai Giudici rimettenti, che hanno esaminato i contrastanti orientamenti giurisprudenziali sotto diversi profili, fornendo delle repliche alle varie argomentazioni poste a fondamento di ciascuno di essi.

Ed è (anche) grazie al contributo offerto dai Giudici rimettenti che le Sezioni Unite hanno potuto agevolmente risolvere il contrasto giurisprudenziale creatosi sul tema, concludendo per la debenza del contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di improcedibilità del ricorso notificato ma non depositato dalla parte ricorrente: con la sentenza n. 20621 del 17 luglio 2023 (11), qui annotata, le Sezioni Unite hanno dunque accolto le

---

(9) A propria volta, l'ordinanza n. 8128 del 2022 si richiama ad alcuni principi espressi dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 4315 del 2020, riportandoli tuttavia alle specificità della casistica qui in esame.

(10) Cass. civ., sez. VI-V, 17 marzo 2022, n. 8728, cit.

(11) Di recente, i principi espressi nella sentenza annotata hanno trovato ampia condivisione nelle seguenti pronunce: Cass. civ., sez. trib., 6 maggio 2024, n. 12145; Cass. civ., sez. II, 3 maggio 2024, n. 11923; Cass. civ., sez. lav., 30 aprile 2024, n. 11615; Cass. civ., sez.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

conclusioni a cui era giunto l'orientamento giurisprudenziale maggioritario (cfr. par. 2), e ciò sulla scorta di un elaborato percorso argomentativo, che tiene anche in considerazione le argomentazioni poste a fondamento dell'opposto orientamento, da ritenersi, perciò, superato a fronte dell'intervento delle Sezioni Unite.

Non resta che procedere ad illustrare il contenuto motivazionale della sentenza n. 20621 del 2023, soffermandoci sugli aspetti di maggiore interesse ai fini del presente contributo. Come segue.

4.1. – *I riflessi costituzionali del tema qui in esame*

In primo luogo, le Sezioni Unite hanno svolto un breve (ma esaustivo) *excursus* dei precedenti della Corte costituzionale intervenuti in materia di tributi giudiziari, risolvendo in radice le eventuali problematiche di natura costituzionale connesse alla debenza del contributo unificato "raddoppiato" nella casistica qui in esame.

Negli anni, infatti, la giurisprudenza costituzionale si è più volte espressa in ordine alla compatibilità del principio della capacità contributiva rispetto al settore dei tributi giudiziari, arrivando ad escludere l'operatività di tale principio in relazione ai tributi *lato sensu* giudiziari, ossia quelli gravanti sui soggetti che fruiscono "divisibilmente" (ossia in modo misurabile per ciascun atto) del servizio giudiziario (12), e ritenendolo per contro operante solo per le contribuzioni "caratterizzate dal conseguimento di finalità generali distinte da quelle particolari relative al compimento di singoli atti" (13).

Tuttavia, la Corte costituzionale ha anche affermato che se i tributi giudiziari non risultano essere direttamente interessati dal principio della capacità contributiva, ciò non significa che essi siano privi di limitazioni a livello costituzionale: il peso di tali tributi, infatti, non può "liberamente" incidere sul corretto funzionamento del "meccanismo" processuale, finen-

---

trib., 17 aprile 2024, n. 10456; Cass. civ., sez. lav., 17 aprile 2024, n. 10362; Cass. civ., sez. lav., 30 aprile 2024, n. 11615; Cass. civ., sez. trib., 11 aprile 2024, n. 9883.

(12) "Secondo il costante orientamento di questa Corte, il principio della capacità contributiva come limite alla potestà di imposizione di cui all'art. 53 Cost. non riguarda 'né una singola imposizione ispirata a principi diversi da quello della progressività, né (...) la spesa per i servizi generali (...) coperta da imposte indirette o da entrate che siano dovute esclusivamente da chi richiede la prestazione dell'ufficio organizzato per il singolo servizio o da chi ne provoca l'attività' (sentenza n. 30 del 1964; in senso conforme sentenze n. 167 del 1973, n. 149 del 1972 e n. 23 del 1968,) e, pertanto, non è invocabile e non può operare con riguardo alle spese di giustizia" (Corte cost., 7 aprile 2016, n. 78).

(13) Corte cost., 20 aprile 1977, n. 62.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

do per compromettere il diritto all'accesso alla tutela giurisdizionale (art. 24 Cost.).

Secondo la Corte costituzionale, infatti, l'introduzione di oneri fiscali che incidono sull'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale, deve pur sempre "avvenire nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità" (14); principi, questi, che, dalla lettura della sentenza annotata, non sembrano essere messi in discussione dalle Sezioni Unite, che – dopo aver affrontato "i riflessi costituzionali della questione" (15) – hanno dunque proseguito il proprio ragionamento decisorio affrontando il tema della natura del contributo unificato "principale" e di quello "raddoppiato" di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115.

4.2. – *La natura del contributo unificato "principale" e di quello "raddoppiato"*

Come ricordato dalle Sezioni Unite, il contributo unificato "principale" ha natura di "entrata tributaria erariale" (16), istituita dal Legislatore per finalità di semplificazione (17) ed in sostituzione dei preesistenti tributi gravanti sui procedimenti giudiziari.

Difatti, il contributo unificato presenta le caratteristiche essenziali del tributo, ossia la doverosità della prestazione ed il collegamento ad una pubblica spesa (quale è quella per il servizio giudiziario), con riferimento

---

(14) Corte cost., 7 giugno 2022, n. 140.

(15) Cass. civ., n. 20621 del 2023, qui annotata.

(16) Secondo Cass. civ., sez. VI, 29 gennaio 2016, n. 1778: "il contributo unificato, come precisato dalle Sezioni Unite con sentenza n. 9840 del 5 maggio 2011 sulla scia di quanto già stabilito dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 73 del 2005, ha natura tributaria". Nello stesso senso, *ex multis*: Cass. civ., sez. V, 11 luglio 2023, n. 19791; Cass. civ., sez. un., 9 febbraio 2023, n. 4040; Cass. civ., sez. VI – 5, 20 dicembre 2022, n. 37279; Cass. civ., sez. V, 13 ottobre 2022, n. 29998.

(17) La relazione illustrativa al d.p.r. n. 115 del 2002 precisa che "oggi le spese di giustizia sono disciplinate da disposizioni di varia origine e rango, stratificate nel corso di centocinquantanni". Ciò ha determinato una "confusa frammentazione del quadro normativo, tale da rendere difficile, a volte addirittura impossibile, all'operatore e all'interprete la ricostruzione del sistema e l'individuazione della disciplina applicabile alle singole fattispecie. Si ha di fronte, quindi, una situazione di disordine normativo che rende indispensabile la sistemazione organica in un testo unico per garantire la stessa effettività delle innovazioni che il legislatore, seppure in modo frammentario, ha introdotto nel corso degli anni". Quanto al tributo in esame, "nell'ordinamento sono presenti norme che disciplinano voci di spesa che il contributo unificato ha assorbito, come i diritti di cancelleria; presenza che determina non pochi e difficilmente superabili problemi applicativi. Il Testo Unico abroga esplicitamente le voci di spesa superate ed elenca quelle residuate dopo l'introduzione del contributo unificato".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ad un presupposto economicamente rilevante (18); tale prelievo è privo di sinallagmaticità, essendo determinato in via forfettaria rispetto al valore dei processi, e non, invece, al costo/valore del servizio giudiziario reso (19).

Il contributo unificato "principale" costituirebbe, dunque, una tassa, il cui presupposto applicativo sarebbe rinvenibile nell'espletamento del servizio pubblico della giustizia richiesto dal soggetto che per primo promuove la lite.

Partendo da tali conclusioni, le Sezioni Unite finiscono per estendere la medesima natura tributaria di "tassa" anche al contributo unificato "raddoppiato", superando così la tesi della natura sanzionatoria del "doppio" contributo prospettata nell'ordinanza di rimessione n. 33271 del 2022 e rinvenibile in alcuni precedenti della Corte di Cassazione (che propendevano per la natura *lato sensu* sanzionatoria del contributo unificato "raddoppiato" (20), trattandosi di misura introdotta al fine di "scoraggiare le impugnazioni dilatorie e pretestuose" (21)).

Secondo le Sezioni Unite, la natura di "tassa" del contributo unificato "raddoppiato" sarebbe ricavabile da più elementi, tra cui il fatto che: (*i*) il Legislatore gode di ampia discrezionalità nel perseguire diverse finalità attraverso l'imposizione fiscale; tra tali finalità può ben esserci quella di disincentivare le impugnazioni pretestuose e dilatorie, conseguibile attraverso l'introduzione di un prelievo (ossia il "doppio" contributo unificato), destinato a ristorare (in parte) i costi del vano funzionamento della giustizia; (*ii*) l'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002 definisce il contributo unificato "raddoppiato" alla stregua di un prelievo "ulteriore" rispetto a quello "principale"; attraverso l'utilizzo dell'aggettivo "ulteriore", dunque, il Legislatore avrebbe inteso riconoscere la natura di tributo anche al "doppio" contributo unificato.

---

(18) Corte cost., 11 febbraio 2005, n. 73.

(19) Art. 9, 2° comma, l. n. 48 del 1999 e relativa Tabella 1 allegata.

(20) A titolo esemplificativo, nell'ordinanza di rimessione n. 33271 del 2022 vengono richiamati i seguenti precedenti: Cass. civ., sez. V, 22 marzo 2022, n. 9206; Cass. civ., sez. VI – 3, 17 giugno 2022, n. 19651.

Tuttavia, la tesi della natura *lato sensu* sanzionatoria del contributo unificato "raddoppiato" si rinviene, *ex multis*, anche nei seguenti precedenti: Cass. civ., sez. VI – 1, 12 novembre 2015, n. 23175; Cass. civ., sez. V, 28 maggio 2020, n. 10140; Cass. civ., sez. II, 28 dicembre 2022, n. 37891; Cass. civ., sez. V, 25 novembre 2022, n. 34886; Cass. civ., sez. V, 12 ottobre 2022, n. 29803; Cass. civ., sez. V, 28 maggio 2020, n. 10140; Cass. civ., sez. VI – 1, 18 luglio 2018, n. 19071.

(21) *Ex multis*, Cass. civ., sez. lav., 17 maggio 2018, n. 12103; Corte cost., 30 maggio 2016, n. 120; Cass. civ., sez. VI civ., ord. 2 luglio 2015, n. 13636 e Cass. civ., sez. VI civ., 15 settembre 2014, n. 19464; nonché pag. 2 della Circolare del Ministero della Giustizia del 6 luglio 2015.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

E proprio per replicare ulteriormente alla tesi sanzionatoria prospettata nell'ordinanza di rimessione n. 33271 del 2022, le Sezioni Unite – dopo aver chiarito che "il *proprium* di un tributo giudiziario è concorrere alla spesa pubblica, non perseguire una finalità punitiva" – hanno precisato che sarebbe "proprio e soltanto l'esito integralmente negativo del giudizio di impugnazione che giustifica il maggior costo del servizio imposto al richiedente, il quale ha vanamente sollecitato il riesame di una decisione meritevole di passare in giudicato ed ha fatto svolgere un ulteriore grado di giudizio rivelatosi del tutto superfluo" (22).

Partendo da tali assunti, le Sezioni Unite hanno dunque affermato che il contributo unificato "raddoppiato" configurerebbe, di fatto, il saldo del contributo complessivamente dovuto per la fase di impugnazione, che tuttavia viene ad esistenza solo in ipotesi di soccombenza nell'impugnazione promossa dalla parte privata. Detto in altri termini, la misura ordinaria del contributo unificato dovuto per il giudizio di impugnazione sarebbe dunque costituita dalla somma (i) del prelievo effettuato all'atto dell'iscrizione a ruolo del processo (c.d. contributo unificato "principale") e (ii) dell'ulteriore prelievo, avente il medesimo valore di quello precedente, richiesto in ipotesi di soccombenza nell'impugnazione promossa dal privato (c.d. contributo unificato "raddoppiato").

Qualora la parte ricorrente ottenga una pronuncia di accoglimento dell'impugnazione, invece, il "saldo" del contributo unificato (c.d. contributo unificato "raddoppiato") non risulterebbe dovuto, dal momento che "l'accoglimento del gravame giustifica il trattamento tributario agevolato in favore di chi abbia avuto bisogno dell'ulteriore prestazione del servizio giustizia allo scopo di sovvertire la decisione ingiusta maturata nel grado precedente" (23).

4.3. – (Segue): *alcune riflessioni sulla natura del contributo unificato "raddoppiato"*

Le argomentazioni utilizzate dalle Sezioni Unite per affermare la natura tributaria di "tassa" non appaiono del tutto convincenti (quantomeno ad avviso di chi scrive), in quanto non sembrano in grado di superare (in maniera così "netta") la natura "sanzionatoria" rinvenibile negli elementi caratterizzanti il contributo unificato "raddoppiato".

---

(22) Cass. civ., sez. un., 20621 del 2023, qui annotata.
(23) Cass. civ., sez. un., 20621 del 2023, qui annotata.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Se è vero, infatti, che l'obbligo di versamento del contributo unificato "raddoppiato" sorge solo in occasione del ricorso al sistema giudiziario, è altrettanto vero che tale prelievo non sembra essere strettamente connesso all'effettiva fruizione di tale servizio (24); e ciò non solo perché a tal fine sopperisce già il contributo unificato "ordinario", ma anche perché la debenza del contributo unificato "raddoppiato" è solo eventuale, in quanto connessa alla soccombenza nel giudizio di impugnazione promosso dalla parte privata.

La stessa lettura del contributo unificato "raddoppiato" offerta dalle Sezioni Unite (25), alla stregua di un prelievo costituente il saldo del contributo complessivamente dovuto per la fase di impugnazione, non sembra trovare riscontro nei lavori preparatori che hanno portato all'introduzione del comma 1-*quater* nell'art. 13 del d.p.r. n. 115 del 2002 (26), dove invece emergeva la diversa tematica della natura sanzionatoria del prelievo (27),

---

(24) Tant'è vero che tale obbligo sorge solo all'esito del giudizio di impugnazione, ossia in un momento ben distante da quello in cui nasce l'obbligo di versamento del contributo unificato "ordinario" (coincidente, cioè, con l'iscrizione a ruolo del giudizio di impugnazione).

(25) A ben vedere, poi, la ricostruzione operata dalle Sezioni Unite finisce per invertire il meccanismo di operatività del contributo unificato, derogando implicitamente al "principio di anticipazione" di cui all'art. 8, 1° comma, d.p.r. n. 115 del 2002 (su cui *infra*), ed introducendo una sorta di agevolazione automatica, che viene meno (sempre automaticamente) al verificarsi della soccombenza della parte ricorrente.

(26) Nella nota di lettura n. 145 del dicembre 2012, denominata "A.S. 3584: 'Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2013)' (Approvato dalla Camera dei deputati)", il Servizio del Bilancio del Senato della Repubblica si è espresso sulla quantificazione del gettito derivante dall'introduzione dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002, riscontrando come tale misura avrebbe potuto determinare delle ricadute "sul comportamento dei destinatari, in termini di possibile disincentivazione rispetto a talune impugnazioni che sarebbero invece state effettuate a legislazione vigente"; in tali ipotesi "sembrerebbe risentirne non solo l'ulteriore contributo unificato ora introdotto per specifici esiti di soccombenza (…) ma anche il contributo unificato dovuto per le impugnazioni stesse".

Quindi, il Servizio del Bilancio sembra mantenere un certo distinguo tra il contributo unificato "principale" e quello "raddoppiato".

(27) Al riguardo, si vedano i seguenti documenti parlamentari: Camera dei Deputati, Servizio Studi – Dipartimento bilancio, schede di lettura n. 702/2 del 16 novembre 2021, denominate "Disposizione per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2013) A.C. 5534-*bis*-A", ove si legge che "il raddoppio del contributo unificato determinato dall'esito negativo dell'impugnazione risulta avere un carattere essenzialmente sanzionatorio e presenta non pochi elementi di aleatorietà"; Senato della Repubblica, Servizio Studi, schede di lettura n. 408 del novembre 2012, denominate "Disposizione per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2013) Edizione provvisoria", ove viene riportato che "la disposizione in commento parrebbe quindi avere, in senso lato, carattere sanzionatorio nei confronti della parte impugnante"

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ribadita anche nell'ambito delle più recenti novelle normative intervenute in materia (28).

Né appare del tutto persuasiva l'argomentazione secondo cui l'esito negativo del giudizio di impugnazione giustificherebbe il maggior costo connesso al "doppio" contributo unificato, dato che la parte (privata) ricorrente avrebbe vanamente attivato il sistema giustizia, facendo svolgere un giudizio superfluo (a danno, di fatto, della collettività).

E ciò se non altro perché appare difficile individuare un maggior costo del sistema giudiziario nei procedimenti in cui sorge l'obbligo di versamento del contributo unificato "raddoppiato" (i.e. ricorrente impugnante dichiarato soccombente), rispetto a quelli che si concludono in senso opposto (i.e. ricorrente impugnante vittorioso); sembra, piuttosto, vero il contrario, soprattutto se si prendono in considerazione le ipotesi in cui il giudizio di impugnazione si conclude con una pronuncia di rito, che per definizione (e senza con ciò voler generalizzare) implica uno "sforzo" minore rispetto all'esame nel merito dei motivi di impugnazione.

Il che parrebbe trovare riscontro proprio in casistiche analoghe a quella che ci occupa (i.e. improcedibilità del ricorso per cassazione notificato ma non depositato dal ricorrente), nelle quali i Giudici di legittimità sono "solamente" chiamati a verificare la regolarità del deposito giudiziale nei modi e nei termini prescritti dall'art. 369 c.p.c.; si tratta, come evidenziato nella stessa ordinanza rimessione n. 33271 del 2022, di questioni che

---

(sollecitando una valutazione in ordine alla conformità del disposto rispetto a taluni principi di matrice costituzionale).

(28) Ci si riferisce all'introduzione del comma 1-*quater.1* nell'art. 13 del d.p.r. n. 115 del 2002, secondo cui "le disposizioni di cui al comma 1-*quater* non si applicano quando il ricorso per cassazione viene dichiarato estinto ai sensi dell'articolo 380-*bis*, secondo comma, ultimo periodo, del codice di procedura civile".

Tale novella è stata introdotta dall'art. 18, 1° comma, d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, in attuazione della delega contenuta nell'art. 1, 9° comma, lett. *e)*, n. 3, l. 26 novembre 2021, n. 206.

Ora, i lavori parlamentari che hanno portato all'emanazione della delega normativa, nel commentare la previsione di non debenza del contributo unificato "raddoppiato" in ipotesi di rinuncia al ricorso nell'ambito di un "procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati" pendenti in Corte di Cassazione (art. 380-*bis*, 2° comma, ultimo periodo, c.p.c.), chiarivano espressamente che "quest'ultima possibilità [di rinunciare al ricorso prossimo ad essere dichiarato inammissibile, improcedibile o infondato – n.d.A.] è incentivata escludendo per il soccombente il pagamento del contributo unificato altrimenti dovuto a titolo sanzionatorio" (Senato della Repubblica, Servizio Studi – Dipartimento Giustizia, A.G. n. 407, scheda di lettura del 6 settembre 2022, denominata "Riforma del processo civile e revisione della disciplina degli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie", p. 5).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

"sono tendenzialmente di facile soluzione e quindi non costituiscono un significativo aggravio per il sistema Giustizia".

In definitiva, l'elemento principale utilizzato dalle Sezioni Unite per attribuire al contributo unificato "raddoppiato" natura tributaria di "tassa" – secondo cui tale misura sarebbe giustificata da un maggior costo accusato dal sistema giustizia a causa di una impugnazione vanamente promossa dalla parte privata – non sembra essere del tutto convincente.

Vero è che nemmeno la tesi della natura *lato sensu* sanzionatoria pare essere immune da censure; ma ciò non toglie che la *ratio* ispiratrice dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002, letta unitamente al fatto genetico del prelievo ed al meccanismo di funzionamento dello stesso, sembrerebbe far propendere per una prevalente natura sanzionatoria del "doppio" contributo unificato.

Ma a prescindere dalla tesi che si vuole seguire, resta il fatto che le conclusioni a cui giungono le Sezioni Unite non muterebbero: che abbia natura di "tassa" oppure "sanzionatoria", in presenza dei presupposti processuali di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002 il contributo unificato "raddoppiato" risulterebbe comunque dovuto.

4.4. – *La debenza del contributo unificato "raddoppiato" nel caso* de quo

Difatti, dopo essersi pronunciate sulla natura del prelievo, le Sezioni Unite hanno concluso a favore dell'operatività del contributo unificato "raddoppiato" anche in ipotesi di pronuncia che dichiara l'improcedibilità del ricorso notificato ma non depositato dal ricorrente, cui consegue la richiesta di iscrizione a ruolo del processo ad opera della parte resistente; anche in tale casistica, quindi, il Giudice di legittimità è tenuto a rendere "l'attestazione della sussistenza del presupposto processuale per il raddoppio del contributo unificato di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-*quater*, essendo il provvedimento adottato inquadrabile nei tipi previsti dalla norma" (29).

Per giungere a tale conclusione, le Sezioni Unite hanno ritenuto opportuno prendere posizione sull'argomento principale posto a fondamento dell'orientamento che nega (*rectius*, negava) la debenza del "doppio" contributo unificato nella casistica qui in esame (cfr. par. 3), ossia che tale contributo non sarebbe dovuto in quanto "la mancata iscrizione a ruolo del ricorso preclude la debenza stessa del contributo unificato

(29) Cass. civ., n. 20621 del 2023, qui annotata.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

iniziale" (30); e, sul punto, le Sezioni Unite hanno (correttamente) ricordato come tale argomento interpretativo si ponga in diretto contrasto con la disciplina ed i principi in materia di spese giudiziarie.

Come noto, infatti, la normativa in materia di contributo unificato (oltreché quella regolante le spese processuali) si fonda anzitutto sul "principio dell'anticipazione" di cui all'art. 8, 1° comma, d.p.r. n. 115 del 2002, secondo il quale "ciascuna parte provvede alle spese degli atti processuali che compie e di quelli che chiede e le anticipa per gli atti necessari al processo quando l'anticipazione è posta a suo carico dalla legge o dal magistrato". Proprio in tal senso, e per quanto qui ci occupa, l'art. 14 del d.p.r. n. 115 del 2002 individua il soggetto tenuto al pagamento del contributo unificato nella "parte che per prima si costituisce in giudizio", e ciò a prescindere dal fatto che essa sia la parte ricorrente o quella resistente; in ossequio al "principio dell'anticipazione", quindi, il Legislatore attribuisce l'onere del contributo unificato al soggetto che per primo incardina il processo avanti l'Organo giudiziario, ossia a quello che – attraverso la richiesta di iscrizione a ruolo del processo – provvede formalmente a costituirsi in tale procedimento.

Sotto un altro profilo, poi, la materia delle spese giudiziarie regge anche sul "principio della soccombenza", in forza del quale le spese processuali vengono poste a carico della parte dichiarata soccombente in giudizio, a favore della parte vittoriosa; principio, questo, che trova "il suo fondamento nell'esigenza di evitare una diminuzione patrimoniale per la parte che ha dovuto svolgere un'attività processuale per ottenere il riconoscimento e l'attuazione di un suo diritto" (31).

La lettura combinata di tali principi porta a concludere che, a prescindere dal soggetto che provvede ad anticipare l'onere del contributo unificato, tale prelievo finisce in ogni caso per gravare sulla parte dichiarata soccombente in giudizio (32), destinataria della condanna alle spese giudiziali (33), e perciò tenuta a rifondere alla propria controparte anche le spese processuali anticipate per il processo.

---

(30) Cass. civ., n. 8728 del 2022.

(31) Cass. civ., sez. VI, 18 maggio 2018, n. 12195.

(32) Cass. civ., sez. VI, 12 dicembre 2017, n. 29680.

(33) Cass. civ., sez. VI, 12 dicembre 2017, n. 29680, secondo cui: "in questa direzione, del resto, milita proprio dell'art. 158, comma 3 T.U. ult. cit., laddove prevede che 'Le spese prenotate a debito e anticipate dall'erario sono recuperate dall'amministrazione, insieme alle altre spese anticipate, in caso di condanna dell'altra parte alla rifusione delle spese in proprio favore', ancora una volta lasciando intendere che il recupero del contributo unificato da parte dell'erario è comunque agganciato ad una statuizione di condanna del soc-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Attraverso tale ricostruzione normativa, le Sezioni Unite hanno così superato le argomentazioni sostenute dall'opposto orientamento giurisprudenziale, chiarendo come la debenza del contributo unificato "raddoppiato" non può comunque ritenersi impedita dal fatto che "la mancata iscrizione a ruolo del ricorso preclude la debenza stessa del contributo unificato iniziale" (34).

E ciò semplicemente perché, come appena chiarito, l'onere del contributo unificato non incombe *ex lege* sulla parte ricorrente, ma su quella che per prima si costituisce in giudizio, che ben potrebbe essere anche la controricorrente (la quale potrà vedersi rifondere tale onere in sede di regolamentazione delle spese di lite); sicché, a fronte dell'iscrizione a ruolo del processo su impulso della parte resistente, il ricorso notificato dal ricorrente (ma da questi non depositato *ex* art. 369 c.p.c.) verrà dichiarato improcedibile: e dato che tale tipologia di pronuncia (i.e. improcedibilità) integra proprio il presupposto processuale per la debenza del "doppio" contributo unificato, i Giudici saranno tenuti ad attestarne la sussistenza nel provvedimento conclusivo del giudizio di impugnazione, come previsto dall'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002.

Né pare possibile obiettare a tale conclusione affermando che la richiesta di iscrizione a ruolo avviene, volontariamente, od opera del controricorrente, e che quindi la parte ricorrente si troverebbe così a dover subire la richiesta di pagamento del "doppio" contributo unificato, pur non avendo provveduto ad incardinare personalmente la lite avanti l'Organo giudiziario. Difatti, il rapporto processuale viene ad esistenza con la sola notifica dell'atto processuale alla propria controparte: l'impulso proveniente dalla parte che notifica l'atto è, perciò, sufficiente a far sorgere l'interesse della parte contro cui è rivolto a porre in essere tutte le attività funzionali alla tutela dei propri diritti; tra queste, come ricordato dalla stessa giurisprudenza di legittimità (35), rientra senz'altro la possibilità di richiedere autonomamente l'iscrizione a ruolo del processo, al fine di ottenere una pronuncia di improcedibilità del ricorso notificato dal ricorrente (ma da questi non depositato).

---

combente". Nello stesso senso: Cass. civ., sez. VI, 12 dicembre 2017, n. 29681; Cass. civ., sez. VI, 11 gennaio 2018, n. 527.

(34) Cass. civ., n. 8728 del 2022; Cass. civ., n. 33271 del 2022.

(35) Cass. civ., n. 12145 del 2024; Cass. civ., n. 11923 del 2024; Cass. civ., n. 11615 del 2024; Cass. civ., n. 10456 del 2024; Cass. civ., n. 9883 del 2024; Cass. civ., n. 22074 del 2023.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ne discende che, anche in tale ipotesi, risultano integrati i presupposti di operatività del contributo unificato "raddoppiato" di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002.

5. – *Conclusioni*

La soluzione raggiunta dalle Sezioni Unite è senz'altro apprezzabile, in quanto ha contribuito a porre chiarezza sul tema della spettanza del contributo unificato "raddoppiato" di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, d.p.r. n. 115 del 2002 nel caso in cui l'iscrizione a ruolo del processo avvenga su impulso della parte resistente, in ragione del mancato deposito del ricorso per cassazione notificato dalla parte ricorrente, nei modi e nei termini prescritti dall'art. 369 c.p.c.

Il percorso logico-argomentativo seguito dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 20621 del 2023 appare analitico ed esaustivo, se non altro per aver tenuto in debita considerazione le argomentazioni poste a fondamento degli opposti orientamenti giurisprudenziali preesistenti, e per aver offerto una motivazione adeguata a quell'orientamento che concludeva per la debenza del "doppio" contributo (orientamento che, "di fatto", è quello accolto dalle Sezioni Unite).

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, permangono tuttora alcune perplessità in merito alla natura del contributo unificato "raddoppiato", qualificato dalle Sezioni Unite alla stregua di una "tassa", ma contraddistinto da elementi tali da far propendere per la natura "sanzionatoria" del prelievo; aspetto che, ad ogni modo, non sembrerebbe incidere sull'interpretazione offerta dalle Sezioni Unite nella sentenza qui annotata.

ANDREA BERALDO

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sez. XV, 9 febbraio 2024, n. 1112

È inammissibile l'appello principale proposto da Agenzia delle entrate-Riscossione, già R.S. S.p.A., a causa del difetto di idonea procura alle liti e, quindi, di legitimatio ad processum.

(Omissis). Fatto e diritto.

Agenzia Entrate Riscossione (già Riscossione Sicilia S.p.A.) ha proposto appello nei confronti della società..... S.r.l. avverso la sentenza n. 2233/2021 della Comm. trib. prov. di Catania, che aveva in parte accolto il ricorso presentato in ordine alla comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria notificata il 15 giugno 2016 ed alle cartelle di pagamento sottostanti, annullando quelle aventi numeri finali 355, 362, 508, 312, 545 e 766.

Va, innanzi tutto, esaminata l'eccezione pregiudiziale ritualmente formulata dalla società appellata di inammissibilità dell'appello proposto da Agenzia delle entrate riscossione già Riscossione Sicilia S.p.A.

Al riguardo devesi osservare che appare fondato il rilievo critico dell'appellata per cui la procura alle liti e stata rilasciata da un soggetto (.....) qualificatosi come procuratore speciale di Riscossione Sicilia S.p.A. senza che, a fronte della specifica eccezione ritualmente sollevata dalla società appellata, venisse prodotta in atti la procura notarile conferita al riguardo, rimasta solo labialmente enunciata.

Ed, invero, va fatta applicazione del principio affermato nella giurisprudenza di legittimità (v. per tutte Cass. n. 6996 del 2019 e, con riferimento ad una procura alle liti rilasciata da Equitalia, Cass. n. 11898 del 2019), dal quale non c'è motivo alcuno per discostarsi, per cui «l'atto introduttivo del processo deve ritenersi inammissibile, per difetto di idonea procura alle liti e, quindi, di *legitimatio ad processum*, quando questa sia conferita da soggetto indicato come procuratore della persona giuridica in base ad una determinata procura notarile che, tuttavia, non sia stata allegata, così, impedendo le necessarie verifiche. Tale vizio di rappresentanza processuale, qualora non rilevato in via officiosa nella fase di merito, fa sorgere in capo alla controparte un onere d'immediata difesa. Ne deriva che ove la contestazione avvenga anche in sede di legittimità, attraverso la formulazione di uno specifico motivo d'impugnazione, la prova della sussistenza del potere rappresentativo potrà essere data, previa notifica, ai sensi dell'art. 372 c.p.c., ma l'onere di sanatoria non può andare oltre il deposito del controricorso».

Ciò premesso, va soggiunto che nella situazione citata non sussisteva il presupposto di operatività del disposto di cui all'art. 182 c.p.c., che prevede la fissazione da parte del giudice di un termine perentorio per la produzione della procura notarile. Ciò in applicazione del principio affermato nella giurisprudenza di legittimità (v. Cass. n. 24212 del 2018), dal quale non c'è motivo alcuno per discostarsi, per cui «in tema di difetto di rappresentanza processuale, mentre, ai sensi dell'art. 182 c.p.c., il giudice che rilevi d'ufficio tale difetto deve promuovere la sanatoria, assegnando alla parte un termine di carattere perentorio, senza il limite delle preclusioni derivanti da decadenze di carattere processuale, nel diverso caso in cui detto vizio sia stato tempestivamente eccepito da una parte, l'opportuna documentazione va prodotta immediatamente, non essendovi necessità di assegnare un termine, che non sia motivatamente richiesto o, comunque, assegnato dal giudice, giacché sul rilievo di parte l'avversario è chiamato a contraddire. (In applicazione dell'enunciato principio, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la nullità della procura alle liti, fosse divenuta insanabile poiché, nonostante il convenuto avesse sollevato la relativa questione, l'attore non aveva

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

spontaneamente depositato la necessaria documentazione nel prosieguo del processo di merito, essendosi egli limitato a discutere di altri diversi profili giuridici)».

Va, pertanto, dichiarata la inammissibilità dell'appello proposto da Agenzia entrate riscossione già Riscossione Sicilia S.p.A.

I motivi di gravame restano assorbiti.

Ciò premesso, va fatta applicazione – in ordine all'appello incidentale spiegato dalla società appellata – del disposto di cui all'art. 334 comma 2° c.p.c., applicabile nel processo tributario ai sensi dell'art. 1 comma 2° d.lgs. n. 546 del 1992, il quale prevede che se la impugnazione principale è dichiarata inammissibile la impugnazione incidentale tardiva perde ogni efficacia.

E nella specie devesi notare che l'appello incidentale della società..... srl è stato formulato con atto depositato il 29.11.2021, quando per essa era già decorso il termine di mesi sei dal deposito della sentenza di primo grado avvenuto in data 8.03.2021, per cui diviene operativo il disposto dell'art. 334 comma 2° c.p.c. e, quindi, va dichiarata la inefficacia dell'appello incidentale summenzionato con il conseguente assorbimento dei relativi motivi di gravame.

Tenuto conto dell'esito del presente giudizio di appello connotato da una reciproca soccombenza, sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese giudiziali di II grado.

P.Q.M. – La Corte di Giustizia Tributaria dichiara la inammissibilità dell'appello principale proposto da Agenzia entrate riscossione già Riscossione Sicilia S.p.A. Dichiara altresì la inefficacia *ex* art. 334 comma 2° c.p.c. dell'appello incidentale spiegato dalla società..... S.r.l. Spese giudiziali di II grado compensate. *(Omissis).*

Anabasi, catabasi ed ecatombe di un appello tributario. Osservazioni sulla sanatoria della capacità di stare in giudizio dell'Agente della riscossione

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La caducazione dell'appello incidentale tardivo per effetto dell'eccezione d'inammissibilità dell'appello principale. – 3. Capacità di stare in giudizio dell'Agente della riscossione. – 4. La rappresentanza di Riscossione Sicilia s.p.a. e la successione nel giudizio di AdER. – 5. La tesi dell'ammissibilità della rappresentanza e difesa libero professionale dell'Agente della riscossione. – 6. Sanatoria *ex* art. 182 c.p.c. del vizio di rappresentanza, la divergenza tra procura inesistente e mancante. – 7. L'eventualità della sanatoria per ratifica. – 8. L'eccezione pregiudiziale e il termine per l'eventuale produzione della procura. – 9. Conclusioni.

1. – *Premessa*

La decisione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia ruota attorno all'indimostrata capacità di un soggetto di stare in giudizio, quale preteso procuratore, in nome e per conto dell'Agente della riscossione, a motivo della mancata produzione della procura stessa. Si tratta, dunque, di un difetto di rappresentanza da valutarsi ai sensi dell'art.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

11 d.lgs. n. 546 del 1992. La sentenza in commento offre, pertanto, stimolanti spunti di riflessione sulla normativa vigente in tema di rappresentanza processuale dell'Agente della riscossione e incisività dei vizi ad essa inerenti, oggetto di discordanti disamine da parte della giurisprudenza di legittimità e di merito, nonché della dottrina , nello sforzo di ottenere un'accettabile mediazione fra istanze che potrebbero apparire eccessivamente formalistiche ed interpretazioni sostanzialistiche suscettibili di pericolose derive.

2. – *La caducazione dell'appello incidentale tardivo per effetto dell'eccezione d'inammissibilità dell'appello principale*

La singolare vicenda oggetto della pronunzia della Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, n. 1112 del 2024, verte attorno a due questioni procedurali, in rito, strettamente connesse, per tal maniera da far precipitare, pressoché per intero, l'apparato impugnatorio. Il collegio, decidendo per l'inammissibilità dell'appello principale proposto da Riscossione Sicilia S.p.A., risolve, altresì, per l'inefficacia dello stesso appello incidentale, nonostante si tratti dello stesso tramite attraverso il quale è stata avanzata l'eccezione che ha condotto alla declaratoria dell'inammissibilità. L'appello principale, infatti, veniva travolto dal difetto di procura eccepito dalla società appellata e relativo alla falsa rappresentanza dell'Agente della riscossione appellante.

Dichiarato inammissibile l'appello principale, tuttavia, si caducava, allo stesso tempo, anche l'appello incidentale, giacché esperito tardivamente, essendo cioè ormai spirati i termini di impugnazione decorrenti dalla notifica della sentenza di primo grado.

Ex art. 334, 1° comma, c.p.c. applicabile al giudizio tributario (1), infatti, in caso di appello, alle parti è concesso "proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza". In simili ipotesi, tuttavia, ai sensi del 2° comma della medesima

(1) È tra le disposizioni del Titolo III, Capo I del c.p.c. richiamate dall'art. 49 d.lgs. n. 546 del 1992, oltre che oggetto del rinvio integrativo generale di cui all'art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 ed anche implicitamente richiamata, considerato che l'art. 54 dello stesso decreto riconosce alle parti diverse dall'appellante la facoltà di esperire appello incidentale, senza disporre limitazioni in ordine alla possibilità di proporre il gravame in via tardiva. Cfr. Cass. civ., n. 11349 del 30 agosto 1992; n. 18415 del 12 luglio 2018.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

disposizione processuale, "se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia" (2).

Occorre, semplicemente, precisare come, da questo punto di vista, la sentenza appaia del tutto condivisibile e corretta. Sebbene possa sembrare s'instauri un paradossale e paralizzante circolo vizioso tra inammissibilità e decadenza concatenate, in vero, questo non accade.

L'eccezione pregiudiziale relativa al difetto di procura, infatti, avrebbe ben potuto essere oggetto di semplice controricorso, che non sarebbe stato travolto dalla caducazione dell'appello principale; né può essere in dubbio che l'eccezione, in quanto pregiudiziale, dovesse essere affrontata prima delle altre questioni oggetto dell'appello incidentale tardivo, come difatti è stato. È corretto, di conseguenza, che l'eccezione non sia rimasta travolta dalla sopravvenuta e conseguente dichiarazione giudiziale dell'inammissibilità dell'appello principale. Nonostante sia, del pari, corretto che l'ormai maturata decadenza del termine per presentare appello, già intervenuta al momento in cui l'appellato appellava incidentalmente, torni ad avere effetto, in conseguenza dell'inammissibilità dell'appello principale, determinando, invece, la caducazione dei motivi di appello incidentale tardivo.

La sentenza in commento, tuttavia, presenta certamente aspetti di maggior interesse a proposito dell'effettiva sanabilità del difetto, oggetto dell'eccezione pregiudiziale stessa, e, dunque, riguardo alla rappresentanza dell'Agente della riscossione.

3. – *Capacità di stare in giudizio dell'Agente della riscossione*

La cancellazione *ex lege* di Riscossione Sicilia S.p.A. rinnova i dubbi esegetici posti dalla cancellazione di Equitalia S.p.A.

---

(2) L'art. 334, 2° comma, c.p.c. è una norma a *ratio* "transattiva ritorsiva", allo scopo, per certi versi, di indurre la parte parzialmente vittoriosa a rinunciare all'impugnazione per non correre il rischio che l'appellato, attraverso l'impugnazione tardiva possa rimettere in discussione anche le parti della sentenza favorevoli all'appellante principale; per altri, *favor sententiae*, consente l'impugnazione a chi, pur non avendone un interesse particolare, decida di proporla a fronte dell'appello avversario. *Ex multis* Cass. civ., n. 14596 del 2020. A seguito del d.lgs. n. 149 del 10 ottobre 2022 (c.d. riforma Cartabia), in attuazione della l. delega n. 206 del 26 novembre 2021, la reviviscenza della decadenza è stata espressamente prevista anche per i casi d'improcedibilità dell'appello principale. Cfr. F. Petrolati, *La riforma del processo civile in appello. Le disposizioni innovate dal d.lgs. n. 149/2022*, in *giustiziainsieme.it* del 19 gennaio 2023.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ai sensi dell'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, sembrerebbe che al soggetto attivo della riscossione, già prima della trasformazione in ente pubblico autonomo, non fosse più consentito stare in giudizio tramite procuratore speciale anziché direttamente. In proposito occorre rammentare come gli artt. 11 e 12 d.lgs. n. 546 del 1992 siano stati modificati in tal senso, per effetto del d.lgs. n. 156 del 2015 (3), stabilendo che, nel processo tributario, l'Agente della riscossione stia in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata e sia esentato dall'obbligo di assistenza tecnica (4), come già accaduto per le Agenzie fiscali subentrate agli uffici del Ministero dell'economia e delle finanze (5).

Considerato che la menzionata riforma ha avuto effetto dal 1° gennaio 2016, la decisione in commento, sebbene sostanzialmente esatta, si rivelerebbe formalmente non corretta.

Se, infatti, in via di stretta interpretazione del 2° comma dell'art. 11, l'Agente della riscossione, in quanto tale e a prescindere dalla sua natura giuridica di ente privato o pubblico, si ritenesse obbligato, sin dal 1° gennaio 2016, a stare in giudizio direttamente, in ossequio alla summenzionata *littera legis* nonché all'esigenza di economicità della rappresentanza processuale dell'ente stesso, allora neppure Riscossione Sicilia S.p.A., ancorché ancora attiva al momento dell'appello, avrebbe potuto essere diversamente rappresentata.

In tal caso l'appello potrebbe considerarsi inammissibile per difetto insanabile, a prescindere dall'inattività dell'appellante principale rispetto all'eccezione proposta *ex adverso*. L'eccezione stessa sarebbe, in questo senso, mal formulata, poiché piuttosto che la mancata produzione della procura se ne sarebbe dovuta lamentare l'inammissibilità (6).

---

(3) Art. 9, 1° comma, d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, lett. *d*) ed *e*).

(4) Comm. trib. prov. Napoli, sez. I, n. 11055 del 23 giugno 2017, per esempio, aveva concluso che Equitalia S.p.A. fosse obbligata a stare in giudizio direttamente anche prima della successione di AdER, sebbene non anche a difendersi direttamente.

(5) Cass. civ., sez. un., n. 3116 del 2006 e n. 6633 del 2003. G. Tinelli, *Le sezioni Unite risolvono l'enigma sulla legittimazione processuale dell'Agenzia delle entrate*, in *Corr. trib.*, 2003, 1980 ss.; C. Berliri, *Le Agenzie fiscali: conseguenze e problemi in ordine al contenzioso tributario*, in *Fisco*, 2001, 3841 ss.; G. Fransoni – P. Russo, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 895 ss.; C. Glendi, *Legittimazione attiva e passiva e difesa in giudizio delle Agenzie fiscali*, in *Corr. trib.*, 2001, 2958 ss.

(6) La giurisprudenza tributaria di merito, anche dopo le Sezioni Unite n. 30008 del 19 novembre 2019, ha sovente ritenuto che la difesa libero professionale vada accordata al-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Non è possibile, infatti, ammettere che possa essere oggetto di sanatoria una grave difformità rispetto al modello legale, che non si configura come un mero vizio della procura e neppure come una mancata produzione della stessa quanto, piuttosto, come una violazione di legge e, dunque, una forma d'inesistenza giuridica assoluta (7), non dissimile dall'ipotesi "del ricorso in appello proposto dalla parte personalmente in quanto priva del potere di postulare per se stessa", ipotesi quest'ultima dimostrativa dell'inesistenza materiale assoluta dell'incarico difensivo a soggetto autorizzato all'assistenza tecnica di fronte alle Corti di Giustizia tributarie (8).

In altri termini, non sembra potersi legittimare l'operato di un soggetto che, neppure astrattamente, avrebbe potuto o potrebbe rappresentare la parte, stando in giudizio in nome e per conto dell'Agente della riscossione. Autorizzare la sanatoria di un'azione *contra legem* è, infatti, palesemente diverso rispetto a legittimare un soggetto che, potendo rappresentare la parte, abbia agito in carenza di valido mandato.

---

l'Agente della riscossione solo relativamente alla giurisdizione civile, poiché l'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 implica, invece, la partecipazione diretta dell'agente al giudizio tributario, così come l'art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992 esclude l'obbligo di assistenza tecnica, in virtù della concessione del potere di difesa diretta. In tal senso Comm. trib. reg. Lombardia, n. 5094 del 16 dicembre 2019; Comm. trib. reg. Campania, n. 3524 dell'8 luglio 2020; Comm. trib. prov. Latina, n. 6 del 5 gennaio 2021 e n. 753 del 4 luglio 2022. In dottrina P. Coppola, *Sul divieto di difesa dell'Agenzia delle entrate Riscossione nel processo tributario con avvocati del libero foro*, *retro*, 2019, 1297 ss.; G. Glendi, *Il "nuovo" modello convenzionale di patrocinio autorizzato dell'Avvocatura interpretato dalle Sezioni Unite e la disciplina della difesa diretta dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione davanti alle Commissioni tributarie*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2020, 662 ss.; C. Glendi, *Capacità di stare in giudizio e difesa tecnica dell'AdER nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 452.

(7) L. Nicotina, *La difesa tecnica nel processo tributario*, Milano, Cedam ed., 2020, 397.

(8) Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 21 settembre 2022, esemplifica l'ipotesi del ricorso in appello proposto dalla parte personalmente come "inesistente e, come tale, non sanabile con il successivo deposito di procura conferita al difensore, poiché la sanatoria prevista dall'art. 182 c.p.c., comma 2, presuppone che l'atto di costituzione in giudizio sia stato comunque redatto da un difensore", citando Cass. civ., sez. VI, n. 24257 del 2018 e Cass. civ., n. 11930 del 2020. Cfr. L. Nicotina, *La sostenibile ragionevolezza della sanatoria nelle ipotesi di obbligo di assistenza tecnica nel processo tributario*, *retro*, 2018, II, 322 ss.; *amplius* Id., *La difesa tecnica nel processo tributario*, cit., specie cap. IV, 369-499. Allo stesso modo si dovrebbero ritenere insanabili le ipotesi di "procura rilasciata in favore di avvocato privo di *ius postulandi* in quanto radiato" o di procura rilasciata a difensore non abilitato (Cass. civ., sez. un., n. 10414 del 27 aprile 2017).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Un'ancora recente giurisprudenza di merito (9), per quanto apparentemente di segno opposto, sollecita un'ulteriore considerazione. Pur negando la possibilità di autodifesa ad Equitalia, "in quanto S.p.A." e nonostante il novellato art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, ha, infatti, ritenuto valido l'appello proposto dal dipendente del precedente Agente della riscossione, poiché si trattava di soggetto abilitato all'esercizio della difesa, ai sensi dell'art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992. Trasposta la questione nel caso di specie e ritenendo, al contrario, che l'ente avrebbe dovuto stare in giudizio direttamente, l'indagine giudiziale avrebbe potuto verificare se il procuratore speciale, nella fattispecie asseritamente eletto rappresentante di Riscossione Sicilia S.p.A., fosse un dipendente dell'ente stesso. Ipotesi che avrebbe potuto soddisfare la condizione di cui al 2° comma dell'art. 11 d.lgs. n. 546 del 1992, senza necessità di sanatoria e che, tuttavia, l'Agente della riscossione avrebbe dovuto chiarire in replica all'eccezione sollevata *ex adverso*. Anche in quest'eventualità, comunque, si sarebbe potuto prospettare il problema in ordine all'ammissibilità dell'appello proposto da Riscossione Sicilia S.p.A., poiché, nella fattispecie, il rappresentante dell'ente non ha esercitato la difesa direttamente ma, pare, abbia incaricato della stessa un terzo (10).

4. – *La rappresentanza di Riscossione Sicilia S.p.A. e la successione nel giudizio di AdER*

Le ultime riflessioni proposte conducono, nondimeno, ad argomentare a proposito del caso in cui si ritenesse originariamente ammissibile, almeno a Riscossione Sicilia S.p.A. in quanto tale, stare in giudizio tramite procuratore speciale.

A tal fine è opportuno rammentare come, in virtù della peculiare autonomia garantita dallo Statuto speciale di cui all'art. 116 Cost. e dalla legge costituzionale n. 2 del 16 febbraio 1948, Agenzia delle entrate-riscossione, ente pubblico economico strumentale all'Agenzia delle entrate, sia subentrata al soggetto titolare della riscossione nella regione Sicilia, a titolo universale nei rapporti giuridici attivi passivi e processuali, solo con decorrenza dal 1° ottobre 2021 (11), anziché dal primo di luglio del 2017,

---

(9) Corte Giust. trib., 2° grado Sardegna, sez. I, n. 53 del 19 gennaio 2023.

(10) A differenza di quanto accaduto nel caso risolto dalla Corte Giust. trib. di appello sarda, di cui alla nota precedente.

(11) Ai sensi del 2° comma dell'art. 76 d.l. n. 73 del 25 maggio 2021 (conv. l. n. 106 del

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

com'è, invece, accaduto a livello nazionale e rispetto alle cancellate società del gruppo Equitalia S.p.A. (12).

Di conseguenza, in base ai dati ricavabili dalla sentenza in commento, il deposito dell'appello, intervenuto proprio l'ultimo giorno di settembre del 2021 (13), si è verificato a ridosso di tale *turn over* "senza soluzione di continuità" tra il preesistente soggetto di diritto privato e l'ente pubblico per la riscossione (14).

In vero, le soluzioni adottate dalla novella del 2015, sovente sono state considerate giustificate solo a proposito della trasformazione della natura giuridica dell'Agente della riscossione in ente pubblico, rispetto a quella di ente privato, che aveva in precedenza anche Riscossione Sicilia quale società per azioni.

Nella prassi, a livello nazionale e riguardo ad Equitalia S.p.A., fino alla data del suo effettivo scioglimento *ex lege* (15), si era, infatti, continuato ad applicare il regime di rappresentanza e difesa previgente al d.lgs. n. 156 del 2015 e, non di rado, Equitalia continuava a rilasciare procure notarili, intese all'attribuzione di poteri di rappresentanza a dipendenti o terzi che, come nel caso di specie, su questa base, a propria volta, rilasciavano gli incarichi di assistenza giudiziale ai difensori della società (16).

---

23 luglio 2021), in attuazione di quanto disposto dalla l. n. 178 del 30 dicembre 2020 (di bilancio per il 2021), art. 1, 1090° comma; nonché dalla l. regionale n. 9 del 15 aprile 2021, in seguito allo scioglimento e cancellazione d'ufficio della S.p.A., con decorrenza dal 30 settembre 2021, *ex* art. 76, 1° comma, d.l. n. 73 del 2021.

(12) Art. 1, d.l. n. 193 del 22 ottobre 2016, collegato alla legge di bilancio n. 232 del 2016. G. Glendi, *La difesa dell'Agenzia delle entrate-Riscossione nel processo tributario*, *retro*, 2019, II, 359, definiva tale evoluzione nei termini di un "adattamento della struttura del soggetto deputato all'esercizio dell'attività di riscossione alla natura pubblica della funzione esercitata".

(13) Circostanza che, complice l'emergenza pandemica, potrebbe avere influito sul difetto di rappresentanza e, dunque, di legittimazione del soggetto che aveva rilasciato la procura alle liti.

(14) Come espressamente previsto e richiesto dal medesimo art. 76 d.l. n. 73 del 2021, 3° comma. È interessante notare come, al momento della cancellazione di Equitalia S.p.A., Trib. Mantova, ord. n. 19023 del 26 gennaio 2018, avesse affermato che il subingresso del nuovo Agente della riscossione determinava una successione collegata a fattispecie interruttiva (art. 299 c.p.c.) e ultrattività della difesa solo se l'evento non fosse dichiarato dal difensore, documentato dalla controparte o certificato dall'ufficiale giudiziario in relata di notifica. Cfr. L. Nicotina, *La difesa dell'agente della riscossione tra continuità processuale e patrocinio dell'Avvocatura*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, 330 ss.

(15) Cioè fino al 1° luglio 2017.

(16) Certamente l'intervallo di tempo assai ridotto aveva reso la questione di minor rilievo di quanto lo sia nella fattispecie.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In forza di tale costrutto argomentativo la questione avrebbe potuto porsi nei termini della successione nel processo tra enti pubblici.

In conseguenza della continuità processuale (17), che si esprime attraverso la legittimazione non sostitutiva del nuovo ente pubblico subentrato alla società per azioni (18) e, dunque, presupponendo che al momento dell'appello fosse ancora plausibile la rappresentanza sostanziale e processuale di Riscossione Sicilia S.p.A. da parte di un soggetto terzo, in forza della stessa procura rilasciata dal precedente Agente della riscossione, si potrebbe ritenere ammissibile la perpetuazione dell'incarico di rappresentanza anche a favore del nuovo ente pubblico Agente della riscossione (19). L'attività del rappresentante di Riscossione Sicilia S.p.A. tornerebbe, dunque, a vantaggio del nuovo Agente della riscossione, che non sia altrimenti costituito in giudizio (20), quantomeno nell'ambito della fase giudiziale d'appello già avviata dal precedente soggetto societario (21).

---

(17) Al riguardo S. Muleo, *L'attivazione delle Agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. trib.*, 2001, 379; L. Nicotina, *La difesa tecnica nel processo tributario*, cit., 565-588 e 613-657. Cass. civ., sez. un., n. 15911 del 2021 hanno affermato che "in presenza del permanere degli scopi dell'ente pubblico soppresso in capo ad altro ente e risultino anche attuati il passaggio, sia pure parziale delle strutture, funzionalmente intese, e quello del complesso delle posizioni giuridiche già in testa all'ente soppresso, ivi si è pure in presenza di un fenomeno di successione in *universum ius* da uno all'altro ente". Si tratta, quindi, di trasferimento, di natura pubblicistica, del *munus publicum*, relativo all'attività di riscossione, tra enti pubblici, senza soluzione di continuità né interruzione del processo rispetto al predecessore. Cfr. D. Dalfino, *La successione tra enti nel processo*, Torino, Giappichelli ed., 2002.

(18) Cass. civ., n. 28684 del 9 novembre 2018; Cass. civ., n. 21773 del 2014 e Cass. civ., n. 7318 del 2014.

(19) E, per le medesime ragioni, l'ultrattività dell'incarico difensivo, conferito dal rappresentante dell'originario contraddittore appellante, continuerebbe a produrre effetto, restando eventuale l'intervento dell'ente pubblico subentrante. In tema di continuità con accenno anche alla rappresentanza dell'ente, Cass. civ., sez. un., n. 15911 dell'8 giugno 2021, con commento di D. Corraro, *La successione nel processo di Agenzia delle entrate-Riscossione: una vicenda dalla morale gattopardiana*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, 21 ss., richiamata in relazione alla successione tra Riscossione Sicilia S.p.A. e AdER da Comm. trib. prov. Siracusa, sez. I, n. 3863 del 28 ottobre 2021.

(20) Cfr. Cass., ord. n. 28741 del 9 novembre 2018; posizione definita da Cass. civ., sez. un., n. 15911 del 2021, cit. Di conseguenza, nel caso in cui si riconosca la possibilità di stare in giudizio indirettamente solo a Riscossione Sicilia S.p.A. e non anche all'ente pubblico della riscossione che le è subentrato *ex lege*, allora quest'ultimo, ove si fosse costituito allo scopo di produrre la procura notarile eventualmente originariamente rilasciata da Riscossione Sicilia S.p.A., avrebbe dovuto agire in giudizio direttamente e non tramite il difensore incaricato dal predecessore, cancellato d'ufficio per legge.

(21) Poiché "la certezza dell'evento successorio disposto da norma di legge, e l'incontrovertibilità della sua conoscibilità alla controparte […] si pongono in termini di eccezione alla regola dell'ultrattività" dell'incarico difensivo oltre i limiti della fase processuale già in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nondimeno, si osserva che, sotto l'aspetto della difesa e ai sensi del 1° comma dell'art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992, sono esentati dall'obbligo di farsi assistere anche soggetti "non pubblici", quali i concessionari "iscritti nell'albo di cui all'art. 53 d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997". Ragion per cui non sembra che l'argomento della natura giuridica dell'Agente della riscossione possa ritenersi particolarmente attendibile, specie a fronte della *littera legis*, apparentemente inequivoca dell'art. 11 d.lgs. n. 546 del 1992, che dispone la rappresentanza diretta, sottraendo fondamento normativo all'esegesi in esame.

A sostegno della necessità di ammettere la rappresentanza e difesa indiretta dell'Agente della riscossione, anche dopo la sua transustanziazione in ente pubblico, la Suprema Corte si è riferita anche alla circostanza che tale esegesi agevolerebbe la successione processuale tra i due soggetti incaricati della riscossione, nei termini di quella che sembra doversi intendere una "trasformazione evolutiva" (22) dell'agente. Nel senso che la successione è agevolata dall'esistenza di regimi, di rappresentanza e difesa in giudizio, tra loro conformi.

Occorre, notare, tuttavia, che non è detto che quest'osservazione avvalori la perpetuazione della possibilità di stare in giudizio indirettamente riconosciuta in origine a Riscossione Sicilia S.p.A., piuttosto che, al contrario, avallare la tesi opposta. Considerato che, per effetto dello stesso art. 11 d.lgs. n. 546 del 1992, resta quantomeno dubbio che analoga facoltà possa o debba essere riconosciuta anche al nuovo agente pubblico della riscossione e, peraltro, che sarebbe possibile e conforme alla normativa vigente sin dal 2015 negare tale possibilità anche al precedente agente privato della riscossione. In altri termini, negare ad entrambi soggetti attivi della riscossione tale facoltà, com'è possibile se non doveroso fare sin dall'entrata in vigore del n. 156 del 2015, soddisferebbe, comunque, l'esigenza di "continuità" di cui trattasi, restando peraltro nei termini di legge anziché alterandoli.

---

corso. Riguardo alla conseguente invalidità, sanabile, della notifica dell'impugnativa nei confronti del difensore originario Cass. civ., sez. un., n. 2087 del 2020.

(22) C. Glendi, *Vizi della capacità di stare in giudizio e della difesa tecnica dell'Agente della riscossione*, commento a Cass. n. 28684 del 9 novembre 2018, in *Corr. trib.*, 2019, 146.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

5. – *La tesi dell'ammissibilità della rappresentanza e difesa libero professionale dell'Agente della riscossione*

La possibilità di AdER di farsi rappresentare e difendere da professionisti non si può, tuttavia, escludere con leggerezza ed è stata evidentemente presa in considerazione dalla Corte di giustizia tributaria d'appello siciliana.

La tesi in base alla quale si ammette che anche l'AdER possa essere difesa da avvocati del libero foro (23), trae un certo fondamento dalla celebre e dibattuta pronuncia delle Sezioni Unite n. 30008 del 2019, le cui conclusioni in merito alla difesa dell'AdER davanti all'A.G.O. sono state ritenute estensibili anche al contenzioso tributario di merito (24).

Ulteriore fondamento si è individuato nell'interpretazione autentica che l'art. 4-*novies* d.l. n. 34 del 30 aprile 2019 (25) ha dato dell'art. 1, 8° comma, d.l. n. 193 del 22 ottobre 2016 (26).

La questione si è posta nei termini della "necessità" di garantire all'AdER l'alternativa della difesa libero professionale a causa dell'atteggiarsi della "rappresentanza e difesa in giudizio" del nuovo Agente della riscossione da parte dell'Avvocatura dello Stato (27). Il legislatore, infatti, ha stabilito che il patrocinio dell'Avvocatura fosse riservato solo alle ipotesi espressamente previste su base convenzionale e salva, comunque, l'eventuale indisponibilità dell'Avvocatura stessa.

Sebbene tale alternativa non si ponesse come altrettanto necessaria nel rito tributario, essendo l'ente autorizzato all'autodifesa diretta, è stata

---

(23) Se non addirittura anche da altri professionisti abilitati alla difesa giudiziale davanti alle Corti tributarie.

(24) Cass. civ., sez. un., n. 30008 del 19 novembre 2019, in *Corr. trib*., 2020, 132 ss. con commento critico di C. Glendi, *Limiti oggettivi della statuizione delle SS.UU. nell'interesse della legge resa dalle SS.UU. sui difensori abilitati dell'AdER*, in *Corr. trib*., 2020, 132 ss.; L. Nicotina, *La difesa tecnica nel processo tributario*, cit., 613 ss.; F. Pistolesi – F. Trivieri, *Il patrocinio dell'Agenzia delle entrate-riscossione fra pubblico e privato, difesa delle ragioni erariali e contenimento delle spese*, in *GT – Riv. giur. trib*., 2020, 107 ss. Sentenza che si può affermare abbia inaugurato un orientamento successivamente ribadito in Cass. civ., n. 22759 del 12 agosto 2021; Cass. civ., n. 8677 del 29 marzo 2021; Cass. civ., n. 8392 del 25 marzo 2021; Cass. civ., n. 21660 dell'8 ottobre 2020; Cass. civ., n. 31241 e n. 31242 del 22 novembre 2019.

(25) Conv. in l. n. 58 del 28 giugno 2019.

(26) Conv. in l. n. 225 del 1° dicembre 2016.

(27) *Ex* art. 43, 4° comma, t.u. r.d. n. 1611 del 30 ottobre 1933.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

estesa anche a questo rito dal Regolamento di amministrazione dell'AdER (28) e dai Protocolli d'intesa, siglati tra il nuovo Agente della riscossione e l'Avvocatura di Stato (29). Protocolli che, alla luce della riconosciuta natura convenzionale del regime di patrocinio dell'Avvocatura di Stato, sebbene non possano porsi *contra legem*, hanno assunto un'importantissima funzione integrativa (30).

In conseguenza, nonostante quanto si legge esplicitamente nel 2° comma dell'art. 11 d.lgs. n. 546 del 1992, richiamato dallo stesso art. 1, 8° comma, d.l. n. 193 del 2016, in via ancor più estensiva, potrebbe desumersi l'inesistenza di un divieto di rappresentanza dell'ente da parte di liberi professionisti e, dunque, che l'Agente della riscossione possa continuare, altresì, a essere rappresentato e stare in giudizio tramite procuratore generale o speciale. La circostanza che la difesa nel processo tributario possa essere esercitata disgiuntamente dalla rappresentanza tecnica della parte (31), infatti, non impedisce né vieta l'attribuzione della rappresentanza tecnica al difensore. Se, dunque, si accede alla tesi che anche l'Agenzia delle entrate riscossione possa avvalersi di difensori del libero foro, eventualmente dotati di rappresentanza tecnica, potrebbe apparire coerente ritenere che possa anche continuare a stare in giudizio mediante procuratore generale o speciale. Per quanto sia opportuno ribadire come quest'aspetto, regolato dall'art. 11 d.lgs. n. 546 del 1992, riguardi la capacità

---

(28) Deliberato il 26 marzo 2018 e approvato dal Ministero dell'economia e finanza il 19 maggio 2018.

(29) In atto il Protocollo d'Intesa n. 36437, siglato il 22 giugno 2017, che al punto 3.4.2 escludeva espressamente il patrocinio nelle controversie innanzi alle Commissioni tributarie fosse riservato all'Avvocatura di Stato e prevedeva che "l'ente sta in giudizio avvalendosi direttamente di propri dipendenti o di avvocati del libero foro, iscritti nel proprio elenco avvocati" è stato sostituito da quello siglato il 24 settembre 2020. Quest'ultimo, al punto 3.7, da coordinarsi al precedente 3.3, più genericamente, conferma che "In tutti i casi in cui la presente Convenzione non preveda il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, oppure nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura ad assumerlo, l'Ente può avvalersi ed essere rappresentato da avvocati del libero foro, ovvero – ove consentito – da propri dipendenti delegati che possono stare in giudizio personalmente". Altrettanto genericamente gli addenda, rispettivamente in vigore dal 1° ottobre 2021, dal 1° aprile 2022 e dal 1° marzo 2023, riguardanti il subentro a Riscossione Sicilia S.p.A., hanno previsto e prorogato, di volta in volta, la "deroga temporanea" al patrocinio dell'Avvocatura "relativamente a tutte le cause, sia passive che attive, riferibili alle attività della disciolta Riscossione Sicilia S.p.A. Ciò, indipendentemente dal grado di giudizio e dalla magistratura adita".

(30) L. Nicotina, *La difesa tecnica nel processo tributario*, cit., 619 ss.

(31) Come, peraltro, dovrebbe ormai accadere assai di rado, complice l'obbligatorietà della celebrazione del giudizio con modalità telematiche.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

processuale della parte e non la sua difesa (32), è lo stesso art. 1, 8° comma, d.l. n. 193 del 2016 che, richiamando il summenzionato art. 11 con riferimento alla difesa dell'Agente della riscossione, potrebbe, paradossalmente, avallare tale esegesi.

Pure è vero, per converso, che se al contrario, restrittivamente, si considera che l'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 introduca un divieto di rappresentanza processuale, quest'esegesi avvalorerebbe la tesi opposta, che ritiene vietata anche la rappresentanza tecnica (33), se non la stessa difesa libero professionale, di AdER nel rito tributario (34).

6. – *Sanatoria* ex *art. 182 c.p.c. del vizio di rappresentanza la divergenza tra procura inesistente e mancante*

Le precedenti osservazioni hanno già condotto a dubitare della sanabilità dell'inesistenza giuridica assoluta della procura, configurabile nell'ipotesi in cui l'elezione di un rappresentante dell'Agente della riscossione si ritenesse non consentita dal legislatore. Quanto argomentato in contrario nei precedenti paragrafi induce, nondimeno, a nuove riflessioni in ordine alla correlata e *vexata quaestio* della sanabilità della procura materialmente inesistente.

Pur ammettendo, pertanto, la possibilità dell'agente di stare in giudizio tramite il procuratore generale o speciale, di cui al 1° comma dell'art. 11, si porrebbe, infatti, il problema della sanatoria della procura ove questa si fosse rivelata non solo accidentalmente mancante ma materialmente inesistente.

---

(32) Al riguardo C. Glendi, *Limiti oggettivi della statuizione delle SS.UU. nell'interesse della legge resa dalle SS.UU. sui difensori abilitati dell'AdER*, cit., 137.

(33) Come, infatti, concludeva Comm trib. prov. Napoli, cit.

(34) In argomento C. Glendi, *Vizi della capacità di stare in giudizio e della difesa tecnica dell'Agente della riscossione*, cit., 147 e nota 14 precisava che "la prospettiva seguita dal legislatore è stata proprio quella di eliminare nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie la vicarietà della difesa tecnica attraverso la gestione diretta dell'attività processuale da parte della struttura stessa da cui è formata l'Agenzia delle entrate Riscossione". Cfr. Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 332 del 2018 che, di conseguenza, esclude la sanatoria del difetto. In L. Nicotina, *La difesa dell'agente della riscossione tra continuità processuale e patrocinio dell'Avvocatura*, cit. 332 e nota 17, muovendo dalla differenza tra rappresentanza *ex* art. 11 e difesa della parte, si era tratto argomento in sfavore della perpetuazione della capacità di stare in giudizio tramite procuratori di AdER, nonostante l'eventuale riconoscimento in capo alla stessa della possibilità di essere difesa da liberi professionisti. Nondimeno, anche alla luce di quanto si osserva nel paragrafo a seguire, è evidente che il divieto di rappresentanza di cui alla norma in questione certamente non avalla la tesi della difesa indiretta.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nella fattispecie, la questione non si è posta, per via dell'inerzia dell'Agente della riscossione nel produrre alcunché entro un termine utile, per quanto la procura stessa fosse asseritamente esistente.

Si potrebbe indagare, dunque, se avrebbe potuto ritenersi sufficiente anche la produzione di una procura resa in data successiva rispetto alla notifica del ricorso in appello e, dunque, originariamente non esistente. Vale a dire se un simile atto avrebbe potuto validare, a posteriori, l'operato del procuratore/rappresentante dell'Agente della riscossione. Circostanza della quale è legittimo dubitare (35).

L'art. 182 c.p.c. tratta espressamente della sanatoria del difetto di rappresentanza della parte, in riferimento alla capacità di stare in giudizio di cui agli artt. 75 c.p.c. e 11 d.lgs. n. 546 del 1992, sebbene, formalmente, la norma in questione sia richiamata dall'ultimo comma dell'art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992, quindi solo a proposito della difesa/assistenza tecnica. In generale e in astratto (36), pertanto, la sanatoria successiva del difetto di rappresentanza, riguardo alle fasi di merito del giudizio tributario, potrebbe essere ammissibile ai sensi dell'art. 182 c.p.c. (37). Di conseguenza, la sanatoria sarebbe possibile su invito del giudice entro i termini fissati dal medesimo.

Com'è noto, l'art. 182 c.p.c. è stato oggetto di numerose riscritture chiaramente ispirate da una progressiva adesione del legislatore ad un esplicito *favor substantiae* e, dunque, all'intento di rendere più agevole la decisione nel merito della causa, a discapito delle pronunce in rito (38).

L'invito del giudice è foriero di una serie di effetti sananti e ripristinatori che mirano a elidere gli esiti negativi di atti di conferimento di procura viziati, garantendo, in concreto, la possibilità di difesa proceduralmente corretta, malgrado i difetti originari. Di conseguenza, l'art. 182 c.p.c. consente di provvedere alla formazione di una valida procura, con-

---

(35) Nello specifico, peraltro, particolarmente discutibile in considerazione dell'ormai intervenuta e già rammentata cancellazione *ex lege* del soggetto che avrebbe dovuto conferirla.

(36) A prescindere, cioè, dalle svolte osservazioni in merito alla peculiarità del difetto di specie, in riferimento alla capacità di stare in giudizio dell'Agente della riscossione.

(37) In tal senso Cass. civ., sez. II, n. 11743 dell'11 luglio 2021 e, più di recente, Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 21 dicembre 2022.

(38) Di tal che l'originario potere discrezionale del giudicante, peraltro escluso nei casi di decadenze intervenute, già in seguito alla riformulazione con l. n. 69 del 2009 postulava un intervento doveroso tendente, appunto, a consentire il superamento di ostacoli di natura pregiudiziale rispetto agli accertamenti di merito.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

siderando l'atto viziato *tamquam non esset*, e in sua vece, considerando l'atto riformato valido con effetto *ex tunc*.

Da un'attenta ricognizione dell'ambito operativo dell'art. 182 c.p.c., nondimeno, emerge che la mancanza della procura è stata espressamente considerata sanabile solo in esito all'ultima riformulazione della disposizione in questione, per effetto della rammentata riforma Cartabia.

L'art. 35 d.lgs. n. 149 del 2022, sostituito dall'art. 1, 380° comma, lett. *a*) l. n. 197 del 29 dicembre 2022, sancisce che, "salvo che non sia diversamente disposto", la novella abbia effetto per i procedimenti instaurati successivamente al 28 febbraio 2023 (39).

Considerato il suddetto termine riguardo all'introduzione della fase di appello, di conseguenza, il giudizio in commento non ricadrebbe tra quelli cui è applicabile il nuovo regime. Si sarebbe potuto dubitare, pertanto, della sanatoria *ex* art. 182 c.p.c. di una qualunque ipotesi di mancata produzione della procura, non potendosi ritenere, peraltro, la riscrittura dell'art. 182 c.p.c. una forma d'interpretazione autentica del testo previgente della medesima norma.

Esisteva, in vero, un orientamento giurisprudenziale estensivo fondato sulla formulazione dell'art. 182 c.p.c. precedente alla riforma del 2022 (40). Quest'ultima formulazione, a propria volta innovativa rispetto al testo ancor più risalente, aveva già introdotto la sanatoria tramite rilascio di nuova procura e non solo per rinnovazione della stessa (41).

Tesi, nondimeno, avversata dalle Sezioni Unite della Cassazione, n. 37434 del 2022, le quali argomentano in contrario: "La categoria del vizio inficiante la procura è, per espressa e testuale disposizione, quella della nullità. Nullità emendabile attraverso la rinnovazione, evidentemente eliminando il vizio che l'affetta, oppure, a discrezione della parte, mediante il rilascio di una nuova procura. Quest'ultima opzione non contempla affatto che una procura possa non essere esistita, ma, ben diversamente, che la parte possa sanare il vizio, implicante nullità, mediante un nuovo rilascio. Diversamente si sarebbe dovuto divisare ove, a fianco dell'ipotesi della nullità la legge avesse espressamente previsto quella dell'inesistenza".

---

(39) Anziché, come in origine previsto, dal 30 giugno 2023.

(40) Per effetto dell'art. 46, 2° comma della l. n. 69 del 2009.

(41) Cass. civ., sez. III, n. 11359 del 2014, conformi Cass. civ., sez. II, n. 10885 del 2018 e n. 23958 del 2020.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Se quanto osservato è vero riguardo ai casi di semplice mancata produzione lo è vieppiù nelle ipotesi d'inesistenza. Categoria quest'ultima che, peraltro, neppure la nuova riforma del 2022 ha espressamente preso in considerazione (42).

In sostanza, sembrerebbe che, anche a voler considerare la *littera legis* dell'art. 182 c.p.c. come novellata dalla riforma Cartabia, e, dunque, includendo la plausibile sanatoria delle ipotesi di mancata procura, al fine della contestazione dell'eccezione di controparte o, nell'eventualità in cui questa non fosse stata formulata, in ottemperanza dell'ordine giudiziale *ex* art. 182 c.p.c., si sarebbe potuta ammettere solo la produzione di una procura mancante, purché già esistente (43). Dotata, cioè, di data certa che la attestasse conferita prima della notifica dell'atto introduttivo della fase giudiziale d'appello (44).

Tale esegesi restrittiva, dell'istituto della sanatoria *ex* art. 182 c.p.c., si ritiene, ancora una volta, avvalorata dalle caratteristiche di specialità del rito e delle norme che lo regolano (45), non dissimili, sotto quest'aspetto, da quelle che riguardano il ricorso per cassazione (46).

---

(42) Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022 rilevano come abbracciare l'orientamento estensivo "si porrebbe in irrisolvibile contrasto" rispetto agli artt. 125, 2° comma, 165, 166, 168 e 72 att. c.p.c., i quali, in antitesi rispetto alla teoria estensiva, continuano a prevedere la necessaria esistenza *ab origine* di un mandato *ad litem*, incompatibile con il rilascio di una procura ad effetto retroattivo, che attribuisca validità a tutti gli atti compiuti come se la parte fosse stata difesa ritualmente. Cass. civ., n. 28684 del 2018 aveva affermato che la sanatoria di atto introduttivo sarebbe dovuta intervenire entro la costituzione della parte *ex* art. 125 c.p.c.

(43) Ancora Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit., ritengono, infatti, che la mancata procura, di cui all'art. 128 c.p.c. *post*-riforma Cartabia, si riferisca alla sola ipotesi di mancata produzione di procura rilasciata prima della sottoscrizione del ricorso.

(44) Oppure una nuova procura, destinata a rimpiazzare quella viziata, che fosse, comunque, preesistente.

(45) Malgrado la circostanza che nel giudizio tributario, a norma dell'art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992, 7° comma, l'incarico difensivo possa essere conferito oralmente in udienza. Disposizione da intendersi anch'essa restrittivamente e, dunque, limitatamente ai casi di nomina facoltativa, ove la parte scelga di farsi assistere da un difensore, nonostante il valore della controversia o l'abilitazione propria le avrebbero consentito di stare in giudizio personalmente, oppure di revoca di un mandato precedentemente conferito e conseguente necessaria nomina del nuovo difensore o, infine, di nomina di difensore aggiunto. Cfr. A. Giovannini, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, Utet ed., 1998, 358 ss., che tuttavia aggiunge l'ipotesi della conferma del mandato conferito oralmente.

(46) Affinità che ha riguardo, per esempio, l'espressa previsione dell'inammissibilità del ricorso per difetto di sottoscrizione, come emerge per il rito di legittimità dagli artt. 125, ult. comma, e 365 c.p.c. e, per il rito tributario, dagli artt. 18, 3° e 4° comma e 53 d.lgs. n. 546

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7. – *L'eventualità della sanatoria per ratifica*

Resta da rilevare che l'operato del rappresentante dell'ente, nonostante non si identifichi con quello del difensore, non potrebbe essere oggetto di ratifica, esplicita o implicita, da parte del nuovo Agente della riscossione. A differenza di quanto si ritiene possa accadere nel processo civile (47). Quest'impostazione deriva dalla circostanza che nel rito civile, salvo eccezioni (48), le parti non hanno un ruolo processuale e sono rappresentate in giudizio dal difensore, dotato a tal scopo di pieno *ius postulandi*, tramite il quale agisce e riceve gli atti processuali in nome e per conto delle parti stesse (49).

Si configura, pertanto, una netta separazione tra rappresentanza sostanziale e processuale/tecnica della parte. In conseguenza di tale premessa il difetto di rappresentanza sostanziale, del minore dell'incapace o della società, si ritiene resti estraneo al processo e possa continuare a essere regolato in base alle norme privatistiche, "trattandosi di vicenda riguardante esclusivamente il diritto sostanziale" (50).

Su questo presupposto si ammette la ratifica dell'operato del c.d. *falsus procurator*, *ex* art. 1399 c.c., in ogni stato e grado del giudizio (51). Ratifica

---

del 1992. Al riguardo ampiamente: Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit.; L. Nicotina, *La sostenibile ragionevolezza della sanatoria nelle ipotesi di obbligo di assistenza tecnica nel processo tributario*, cit., 322 ss., Id., *La difesa tecnica nel processo tributario*, cit. cap. IV, 369-499; C. Glendi, *Vizi della capacità di stare in giudizio e della difesa tecnica dell'Agente della riscossione*, cit., 149-150. Cass. civ., n. 33413 del 30 novembre 2023, seppur con particolare riguardo al mancato rispetto delle condizioni particolari imposte per l'avvalimento di avvocati del libero foro nella fase di legittimità, ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione di AdER tramite avvocato del libero foro.

(47) Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit.

(48) Es. interrogatorio libero, controversie di valore minimo.

(49) Artt. 82, 2° e 3° comma e 84 c.p.c.

(50) Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit.

(51) Cass. civ., sez. III, n. 12494 del 2001; Cass. civ., sez. I, n. 13436 del 2003; Cass. civ., sez. III, n. 19164 del 2005; Cass. civ., sez. I, n. 15304 del 2007; Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit. È interessante annotare che Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit., hanno ricondotto a tale assunto anche la circostanza che l'art. 182 c.p.c., nella formulazione vigente prima della l. n. 69 del 2009 e applicabile ai giudizi instaurati fino al 3 luglio 2009, come rammentato, non prevedeva che il giudice dovesse necessariamente assegnare un termine perentorio, salvo che fosse già maturata un decadenza, proprio perché si trattava di sanatoria funzionale a consentire semplicemente la "costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza", rimediando al difetto di rappresentanza sostanziale e non di difesa giudiziale. E, dunque, ad un'ipotesi rispetto alla quale la sollecitazione del giudice non era assolutamente indispensabile, proprio perché "la condizione dell'azione può essere sanata in ogni tempo con la costituzione della parte legittimata".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

che, di conseguenza, trae fondamento dalla circostanza che il rapporto tra parte e *falsus procurator*, nel rito civile, può essere sanato tramite una manifestazione di volontà, non impattando sulle norme processuali, le quali, invece, essendo d'interesse pubblico, sono, per lo più, modellate sul principio di non disponibilità.

Quanto sopra, tuttavia, non accade nel processo tributario. Rito nel quale si riscontra, invece, una peculiare attribuzione di un ruolo processuale direttamente alle parti, tanto è vero che si declina la difesa in termini di mera assistenza tecnica priva di rappresentanza necessaria, *ex* art. 17 d.lgs. n. 546 del 1992 (52).

In particolare, con riferimento alla rappresentanza organica dell'ente pubblico, sussiste una peculiare commistione dei ruoli di rappresentanza sostanziale e processuale e, anche, di attribuzione di funzioni difensive, direttamente esercitabili dai dipendenti delle Agenzie fiscali e dell'Agente della riscossione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 11, 2° comma e 12, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 e 1, 8° comma, d.l. n. 193 del 2016 (53).

Di conseguenza, il fenomeno della capacità e rappresentanza processuale dell'Agente della riscossione non è "estraneo ai meccanismi di funzionamento del processo" (54).

Sembra, dunque, doversi escludere che l'operato del rappresentante/ *falsus procurator* dell'Agente della riscossione possa essere ratificato a volontà dell'Agente della riscossione stesso e in ogni stato e grado del giudizio. L'Agente della riscossione, peraltro, è titolare di una funzione sostanziale retta anch'essa da norme di diritto pubblico che, almeno al pari delle norme processuali, delineano un modello normativo pubblicistico, improntato al principio di legalità e buona amministrazione.

In definitiva, per le suesposte ragioni, deve ritenersi esclusa la possibilità di ratifica oltre i limiti della sanatoria di cui all'art. 182 c.p.c. oppure, come nella fattispecie, di cui all'art. 58 d.lgs. n. 546 del 1992, riguardo a difetti incidenti sulla rappresentanza sostanziale e processuale dell'Agente della riscossione.

---

(52) Ampliamente in L. Nicotina, *La difesa tecnica nel processo tributario*, cit.

(53) Il quale precisa come "per il patrocinio davanti alle Commissioni tributarie continua ad applicarsi l'art. 11, comma 2, d.lgs. 546/1992".

(54) Come, invece, accade nel rito civile, secondo Cass. civ., sez. un., n. 37434 del 2022, cit.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

8. – *L'eccezione pregiudiziale e il termine per l'eventuale produzione della procura*

Per completezza appare utile condurre qualche riflessione in merito al termine entro il quale l'Agente della riscossione avrebbe dovuto produrre la procura, laddove si risolvesse per l'ammissibilità della rappresentanza dell'Agente della riscossione stesso da parte del procuratore speciale, sulla scorta dell'originaria legittimazione in tal senso del precedente Agente della riscossione oppure in forza dell'esegesi della Cassazione, che ritiene tuttora ammessa la difesa dell'Agente da parte di terzi professionisti abilitati. Riflessione utile anche laddove si consideri necessario delimitare il campo di azione della sanatoria in questione, considerandola plausibile nelle sole ipotesi di mancata produzione di una procura, comunque già enunciata ed effettivamente esistente, come avrebbe potuto darsi nel caso di specie.

Per restare entro i limiti della decisione giudiziale in commento occorre, nondimeno, considerare che il difetto era stato oggetto di eccezione sollevata da parte del contribuente appellante incidentale.

In base alla lezione della Suprema Corte (55) "se la parte è resa edotta, mediante invito del giudice o su eccezione di controparte", della necessità di regolarizzare la procura e non prende posizione sull'eccezione, restando sostanzialmente inerte (56), l'appello va dichiarato inammissibile (57).

Nel caso oggetto della sentenza n. 1112 del 2024, pertanto, all'Agente della riscossione non poteva essere consentito invocare l'operatività dell'art. 182 c.p.c. e lamentare, dunque, la mancata concessione del termine di sanatoria da parte del giudicante. Proprio per la ragione, correttamente evidenziata in sentenza, che la questione inerente al conferimento della procura era stata oggetto di eccezione addotta da parte appellata. Sarebbe stato proceduralmente doveroso, invece, che l'Agente fornisse immediatamente la prova dell'ineccepibilità del conferimento del mandato *ad litem*, essendo l'intervento del giudice ormai divenuto superfluo, in quando la parte in difetto è già a conoscenza del difetto stesso a seguito della doglianza *ex adverso* proposta (58). La "rimessione in termini" giudiziale è

(55) Cass. civ., sez. un., n. 29919 del 2017.
(56) Nella fattispecie la procura è stata solo enunciata ma non prodotta in atti.
(57) In tal senso anche Corte giust. trib., 2° grado Sardegna, n. 53 del 2023, cit.
(58) Cass. civ., sez. un., n. 29919 del 2017, cit.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

concessa, infatti, a chi, in buona fede, non si sia avveduto di possibili vizi, i quali vengano evidenziati dal giudicante. Non spetta, invece, a chi, essendo già consapevole dei vizi stessi, per effetto dell'eccezione di parte avversa, non abbia agito di conseguenza e con sollecitudine. In simili ipotesi la concessione del termine *ex* art. 182 c.p.c. si porrebbe in contrasto rispetto alla *ratio* dell'intero *corpus* di norme in materia.

Esaurita, per colpevole inerzia dell'Agente, l'opportunità di produrre la documentazione a sostegno delle proprie affermazioni verbali riguardo all'esistenza della procura, la sanatoria non è più attuabile e i vizi della procura ne determinano l'insanabilità. La Suprema Corte, più volte, si è soffermata sulla questione, sancendo l'equazione per cui "ciò che è insanabile è inesistente" e, in quanto tale, inefficace, di guisa che non può, processualmente e sostanzialmente, essere utilizzabile, una volta che la possibilità di rimediare sia perduta per colpevole inerzia.

Riguardo all'eccezione sollevata dalla controparte si pone, dunque, la questione del termine utile entro il quale eventualmente l'Agente della riscossione avrebbe potuto e dovuto produrre la procura con effetto sanante. In generale, tale produzione dovrebbe avvenire nel primo atto successivo alla presentazione dell'eccezione stessa *ex adverso*. Occorre rilevare, tuttavia, che, nella fattispecie, l'eccezione sembra sia stata formulata nel controricorso in uno con l'appello incidentale, cioè in un atto processuale rispetto al quale non si prospetta, per l'Agente della riscossione, una replica immediata, che si configurerebbe, altrimenti, come controricorso del controricorso.

Si pone, pertanto, l'esigenza di accertare quale fosse, in simili ipotesi, il termine concesso all'appellante principale per replicare all'eccezione di controparte.

In generale, all'appellante è concesso difendersi dalle eccezioni mosse, con controricorso o appello incidentale, tramite deposito di memorie. Deposito concesso, nel rito tributario, entro il termine di cui all'art. 32, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992.

Nondimeno, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado, con la sentenza in commento, richiamandosi alla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (59), ha, indirettamente, operato un riferimento all'art. 372 c.p.c.

---

(59) Sent. n. 6996 del 2019.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Quest'ultima disposizione, in vero nella versione successiva al d.lgs. n. 149 del 10 ottobre 2022 (c.d. riforma Cartabia), identifica un termine, poiché recita: "Non è ammesso il deposito di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo, tranne di quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso. Il deposito dei documenti relativi all'ammissibilità può avvenire indipendentemente da quello del ricorso e del controricorso, fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio".

Nondimeno, in questa versione, la disposizione citata non sarebbe stata applicabile al giudizio *de quo* (60) e nel testo previgente non era specificato alcun termine (61).

Inoltre, l'art. 372 c.p.c. riguarda la fase giudiziale di legittimità e non quella d'appello in cui si versava nella fattispecie. Di conseguenza, la norma di rito civile di riferimento sembrerebbe piuttosto essere l'art. 345, 3° comma, c.p.c. (62), e, tuttavia, per il processo tributario, ai fini d'interesse, esiste una disciplina specifica e speciale, che è dunque prevalente, di cui all'art. 58 d.lgs. n. 546 del 1992.

Anche questa disposizione, per effetto dell'art. 1 d.lgs. n. 220 del 30 dicembre 2023, è stata novellata. In senso restrittivo, rispetto alla versione previgente, il nuovo 1° comma della norma in questione dispone che: "Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile" e, ancora, al 3° comma, precisa che "non è mai consentito il

---

(60) A norma dell'art. 35, 1° comma d.lgs. n. 149 del 2022, come modificato dalla l. n. 197 del 29 dicembre 2022, infatti la disposizione ha effetto per i procedimenti instaurati successivamente al 28 febbraio 2023, anche se l'art. 372 c.p.c., *ex* art. 35, 6° comma, si applica anche ai giudizi introdotti con ricorso già notificato alla data del 1° gennaio 2023, per i quali non è stata ancora fissata udienza o adunanza in camera di consiglio.

(61) L'art. 372 c.p.c. nel testo previgente al d.lgs. n. 149 del 2022 recitava: "Non è ammesso il deposito di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo, tranne di quelli che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso. Il deposito dei documenti relativi all'ammissibilità può avvenire indipendentemente da quello del ricorso e del controricorso, ma deve essere notificato, mediante elenco, alle altre parti".

(62) Che, come noto, dispone: "non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile".

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14, comma 6-*bis*".

Questa nuova e discutibile versione (63) della disposizione speciale di rito, tuttavia, non si applica nella fattispecie, poiché l'appello è stato depositato il 30 settembre 2021, laddove la novella si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023 e, dunque, dal 5 gennaio 2024 (64).

Dovendosi fare applicazione della previgente versione della norma in questione, com'è noto, con assai maggior libertà, era "fatta salva la facoltà delle parti di produrre documenti" nuovi in appello.

Riassuntivamente, quindi, l'appellante avrebbe avuto tempo sino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 32, 1° comma e 61 d.lgs. n. 546 del 1992, per la produzione della procura, da intendersi, pare, come "termine d'immediata difesa".

In definitiva, dunque, si annota a tal riguardo come, a voler ritenere ammissibile la rappresentanza processuale in oggetto, la normativa non avrebbe impedito l'esercizio della replica e la produzione della procura e, anzi, l'avrebbe concessa entro un termine piuttosto generoso, nonostante l'inapplicabilità dell'art. 182 c.p.c.

---

(63) In tema: S. Muleo, *Riforma fiscale: le criticità della bozza del decreto sul processo*, in *QuotidianoPiù*, 18 novembre 2023; G. Glendi, *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili "escrescenze" nel decreto attuativo*, in *Quotidiano Ipsoa*, del 23 dicembre 2023; A. Giovanardi, *Riforma del processo tributario: le criticità restano, ma si è almeno evitata l'udienza in presenza in assenza dei giudici*, in *Quotidiano Ipsoa*, 30 dicembre 2023; S. Muleo – A. Vozza, *Modifiche al processo tributario: più ombre che luci*, in *Fisco*, 2023, 4464; R. Succio, *Il nuovo processo tributario dopo il d.lgs. 220/2023*, in *QG – quotidiano giuridico Ipsoa*, 17 gennaio 2024.

(64) *Ex* art. 4, 2° comma d.lgs. n. 220 del 2023. Sembra doversi ritenere, peraltro, che ove pure fosse stato applicabile il nuovo dettato normativo dell'art. 58 d.lgs. n. 546 del 1992, non avrebbe impedito, nella fattispecie, la produzione della procura mancante, in quanto presumibilmente riferita all'atto di appello e, dunque, a documento non producibile in prime cure.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

9. – *Conclusioni*

Pare doversi concludere che le ipotetiche alternative interpretative siano, essenzialmente, due.

Secondo una prima ricostruzione l'Agente della riscossione, già al momento dell'appello, non era più autorizzato a stare in giudizio tramite procuratori generali o speciali, come appare disporre l'art. 11, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992. Nel qual caso il problema non si pone né in termini di successione né in relazione alla sottile ma rilevante differenza tra inesistenza e mancanza della procura. Semplicemente il difetto non avrebbe potuto essere sanato in alcun modo, perché con la sanatoria si finirebbe per attribuire lo *ius postulandi* e, comunque, la capacità di stare in giudizio in nome e per conto altrui a soggetti che, per legge, non li hanno e non li possono avere.

In base ad un differente approccio esegetico, invece, la sanatoria del difetto di procura potrebbe essere plausibile, ove si ritenesse che l'Agente della riscossione, alla data dell'appello, potesse ancora o, addirittura, possa tuttora stare in giudizio tramite procuratori generali o speciali. Anche in quest'ultima ipotesi, tuttavia, si sarebbe potuto dubitare della sanabilità della mancata produzione in atti della procura, poiché la fattispecie in esame ricadeva sotto il regime dettato dall'art. 182 c.p.c. previgente all'entrata in vigore della riforma Cartabia, che ha in tal senso novellato la norma in questione. Inoltre, si sarebbe potuto porre il problema di discernere l'ipotesi di produzione successiva di una procura non versata in atti ma rilasciata in data certa anteriore alla notifica dell'appello, corrispondente ad una semplice mancanza *stricto sensu* e quella, opposta, di procura originariamente inesistente e conferita a posteriori. Ipotesi, quest'ultima, rispetto alla quale una sanatoria, continua a prospettarsi certamente come meno accettabile.

LUDOVICO NICOTINA (*)

(*) Una versione del commento, in forma ridotta, è pubblicata in *GT – Riv. giur. trib.*, 2024, 625.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA IN MATERIA IVA (2020 – 2024)

PARTE SECONDA[1]

SOMMARIO: 7. Luogo delle operazioni imponibili. – 7.1. Cessioni di beni con trasporto. – 7.2. Acquisto intracomunitario di beni e Catena di operazioni successive. – 7.3. Erronea qualificazione di un'operazione come "nazionale". – 7.4. Designazione dell'acquirente come debitore dell'imposta. – 7.5. Concessione in locazione di un immobile senza personale. – 7.6. Stabile organizzazione e filiali. – 7.7. Qualificazione della controllata come stabile organizzazione. – 7.8. Luogo di effettuazione dell'operazione e contrasto alle frodi. – 7.9. Mezzi umani e tecnici di proprietà del prestatore. – 7.10. Appartenenza al medesimo gruppo e configurazione di una stabile organizzazione. – 7.11. Irrilevanza della partecipazione alla cessione dei prodotti finiti e delle cessioni *cross-border*. – 7.12. Mezzi umani e tecnici per svolgere attività preparatorie o ausiliarie. – 7.13. Prestazioni di navigazione turistica. – 7.14. Prestazioni servizi culturali artistici sportive. – 7.15. Servizi di liquidazione dei sinistri in nome e per conto di una società di assicurazione. – 7.16. Servizi di *roaming*. – 8. Fatto generatore dell'imposta ed esigibilità. – 8.1. Acconti o pagamenti successivi. – 8.2. Prestazioni di servizi *una tantum* e pagamenti rateizzati. – 8.3. Insufficienza di liquidità sui conti del debitore. – 9. Esigibilità. – 9.1. Pagamento dell'imposta prima che prima che tale imposta diventi esigibile. – 10. Importazioni. – 10.1. Estinzione dell'obbligazione doganale e dell'obbligazione accise e iva. – 10.2. Obbligazione iva e constatazione dell'inosservanza di un obbligo doganale. – 11. Base imponibile. – 11.1. Determinazione della base imponibile. – 11.2. Prestazioni di servizi sovvenzionate con fondi europei. – 11.3. Conferimenti di immobili a fronte dell'emissione di azioni. – 11.4. Operazioni di prelievo di un bene della propria impresa. – 11.5. Elementi da includere nella base imponibile.

7. – *Luogo delle operazioni imponibili*

7.1. – *Cessioni di beni con trasporto*

La Corte di giustizia ha esaminato se i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro debbano essere considerati spediti o trasportati "dal fornitore o per suo conto" quando sono inviati agli acquirenti da una società proposta dal fornitore, ma con la quale gli acquirenti sono liberi di instaurare o meno un rapporto contrattuale ai fini dell'invio.

La disciplina dell'iva applicabile *ratione temporis* alla fattispecie esaminata dalla Corte di giustizia, considerava come luogo della cessione il

(1) La parte prima della Rassegna è pubblicata *retro*, 2024, 1882 ss.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

luogo dove il bene si trovava al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, se il bene era spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo.

Tuttavia, in via derogatoria, prevedeva altresì che il luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, fosse identificato nel luogo in cui i beni si trovavano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, se erano rispettate talune condizioni previste dalla direttiva iva.

Tenendo conto di tali previsioni normative la Corte di giustizia ha affermato che detta disciplina mira a garantire che, conformemente alla ratio sottesa alle disposizioni di tale direttiva riguardanti il luogo delle cessioni di beni, l'imposizione si effettui, nella misura del possibile, nel luogo della loro fruizione.

Per determinare cosa occorra intendere per spedizione o cessione "da parte del fornitore o per suo conto", occorre prendere in considerazione la realtà economica e commerciale in quanto rappresenta un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune di iva.

Alla luce di tale realtà economica e commerciale, i beni sono spediti o trasportati per conto del fornitore se egli prende effettivamente le decisioni che regolano le modalità di spedizione o di trasporto. Di conseguenza, tenendo conto degli elementi caratterizzanti la fattispecie concreta, la Corte di giustizia ha concluso che i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro devono essere considerati spediti o trasportati "dal fornitore o per suo conto" quando sono inviati agli acquirenti quando il ruolo del fornitore sia preponderante quanto all'iniziativa e all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto di tali beni. Ciò anche se gli acquirenti sono liberi di instaurare o meno un rapporto contrattuale ai fini della spedizione o trasporto (Corte giustizia, 18 giugno 2020, causa C-276/18, KrakVet Marek Batko sp.k. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága).

7.2. – *Acquisto intracomunitario di beni e Catena di operazioni successive*

La Corte di giustizia ha esaminato se l'art. 41 della direttiva iva, interpretato alla luce dei principi di proporzionalità e neutralità fiscale, debba essere applicato quando un acquisto intracomunitario di beni è stato erroneamente qualificato come operazione nazionale dai soggetti passivi se

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'operazione successiva, erroneamente considerata un acquisto intracomunitario, sia stata tassata come tale nello Stato di arrivo dei beni.

La Corte di giustizia ha affrontato tre questioni principali. In primo luogo, la Corte di giustizia ha stabilito che l'art. 41 della direttiva iva si applica anche quando lo Stato membro di identificazione dei soggetti passivi sia lo stesso da cui parte il trasporto dei beni.

In secondo luogo, è stato valutato l'effetto della tassazione nello Stato di arrivo dei beni e se questa influenzi la base imponibile nello Stato di identificazione. La Corte di giustizia ha chiarito che la tassazione dell'acquisto intracomunitario nello Stato di arrivo è rilevante solo se l'acquirente non può dimostrare che l'operazione è stata già assoggettata all'iva.

In terzo luogo, la Corte di giustizia ha analizzato se, dopo la riqualificazione della prima cessione come operazione intracomunitaria, il venditore dovesse comunque applicare l'iva e se l'acquirente potesse detrarre l'imposta. La Corte di giustizia ha precisato che, sebbene le operazioni successive siano tassate nello Stato di arrivo, la riqualificazione della prima operazione non deve generare un'imposizione aggiuntiva in contrasto con i principi di proporzionalità e neutralità fiscale.

In conclusione, la Corte di giustizia ha stabilito che l'art. 41 della direttiva iva non impedisce a uno Stato membro di considerare un acquisto intracomunitario come effettuato sul proprio territorio, anche se tale acquisto, parte di una catena di operazioni, è stato inizialmente qualificato erroneamente come nazionale e poi tassato come acquisto intracomunitario nello Stato di arrivo. Tuttavia, l'applicazione di questa normativa deve rispettare i principi di proporzionalità e neutralità fiscale, evitando imposizioni aggiuntive ingiustificate (Corte giustizia, 7 luglio 2022, causa C-696/20, B. contro Dyrektor Izby Skarbowej w W.).

7.3. – *Erronea qualificazione di un'operazione come "nazionale"*

La Corte di giustizia ha esaminato se, in una catena di due cessioni successive che comporta un unico trasporto intracomunitario, il trasporto possa essere attribuito a una sola delle cessioni e se tale cessione possa essere esentata come cessione intracomunitaria nello Stato membro di partenza del trasporto.

A tal proposito, la Corte di giustizia ha preliminarmente ricordato che è necessario valutare tutte le circostanze specifiche del caso per stabilire a quale cessione imputare il trasporto.

Nel caso analizzato dalla Corte di giustizia, è emerso che la prima e la seconda cessione erano state correttamente qualificate rispettivamente come cessione nazionale e cessione intracomunitaria, poiché il trasporto

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

doveva essere imputato alla seconda cessione. Tuttavia, l'amministrazione finanziaria aveva concluso che il trasporto doveva essere attribuito alla prima cessione, qualificandola quindi come cessione intracomunitaria, mentre la seconda cessione doveva essere considerata nazionale e tassata nello Stato di arrivo del trasporto.

Poiché il giudice del rinvio non ha contestato né gli accertamenti di fatto né la qualificazione giuridica delle cessioni, la questione da risolvere riguardava l'applicabilità dell'art. 41 della direttiva iva. Il giudice ha chiesto se tale articolo, alla luce dei principi di proporzionalità e neutralità fiscale, consenta a uno Stato membro di considerare un acquisto intracomunitario come effettuato nel proprio territorio anche quando l'acquisto, che costituisce la prima operazione di una catena, è stato erroneamente qualificato come nazionale e la seconda operazione è stata tassata come acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo.

La Corte di giustizia ha quindi valutato se l'art. 41 si applichi anche nel caso in cui lo Stato membro che assoggetta l'acquisto all'iva sia lo stesso da cui parte il trasporto dei beni. Inoltre, ha considerato l'impatto della tassazione nello Stato di arrivo, effettuata dagli acquirenti sulla seconda cessione, erroneamente qualificata come acquisto intracomunitario.

Infine, è stato analizzato se, nonostante la riqualificazione da parte dell'amministrazione finanziaria, il venditore nella prima cessione debba applicare l'iva al tasso normale e se l'acquirente possa detrarre l'iva a monte. La Corte di giustizia ha ricordato che, secondo l'art. 40 della direttiva iva, il luogo dell'acquisto intracomunitario corrisponde a dove si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedizione. Tuttavia, se l'acquirente non dimostra che l'acquisto è stato assoggettato all'iva nello Stato di arrivo, l'art. 41 prevede che l'acquisto sia considerato effettuato nello Stato membro di identificazione.

L'art. 41, 2° comma, stabilisce inoltre che, se l'acquisto è soggetto a iva nello Stato di arrivo, la base imponibile viene ridotta nello Stato di identificazione per evitare la doppia imposizione.

Con riferimento a tale disposizione, la Corte di giustizia ha affermato che l'art. 41 della direttiva iva si applica anche quando lo Stato membro di identificazione è lo stesso da cui parte il trasporto dei beni. Tuttavia, questa norma è applicabile solo se l'acquirente non dimostra che l'acquisto è stato già tassato.

Inoltre, la riqualificazione della prima cessione come intracomunitaria non deve comportare un'imposizione aggiuntiva contraria ai principi di proporzionalità e neutralità fiscale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Pertanto, la Corte di giustizia ha stabilito che l'art. 41 della direttiva iva consente a uno Stato membro di considerare un acquisto intracomunitario come effettuato nel proprio territorio, anche se la prima operazione è stata erroneamente qualificata come nazionale e la seconda come intracomunitaria. Tuttavia, tale normativa deve rispettare i principi di proporzionalità e neutralità fiscale, evitando imposizioni non giustificate (Corte giustizia, 7 luglio 2022, causa C-696/20, cit.).

7.4. – *Designazione dell'acquirente come debitore dell'imposta*

La Corte di giustizia ha esaminato se, in un'operazione triangolare, l'acquirente finale possa essere ritenuto debitore dell'iva qualora la fattura emessa dall'acquirente intermedio non riporti la dicitura "inversione contabile". Un'operazione triangolare coinvolge tre soggetti: un fornitore, un acquirente intermedio e un acquirente finale, ciascuno con sede in Stati membri diversi, mentre il bene viene trasportato direttamente dal primo al terzo Stato. Questo tipo di transazione può usufruire di un regime speciale che esenta l'acquirente intermedio dall'iva, trasferendo l'obbligo di pagamento all'acquirente finale.

La Corte di giustizia ha analizzato se l'assenza della dicitura "inversione contabile" nella fattura emessa dall'acquirente intermedio possa compromettere l'attribuzione dell'obbligo iva all'acquirente finale. Tale dicitura è infatti necessaria per designare chiaramente il soggetto responsabile del pagamento dell'iva e per garantire la corretta applicazione delle norme fiscali.

Affinché l'acquirente intermedio possa essere esentato dall'iva e l'obbligo di pagamento sia trasferito all'acquirente finale, la fattura deve contenere indicazioni precise, tra cui la dicitura "inversione contabile". Questa dicitura chiarisce che l'iva è a carico dell'acquirente finale, evitando ambiguità o errori nell'attribuzione delle responsabilità fiscali.

La Corte di giustizia ha stabilito che l'assenza della dicitura non è una semplice omissione formale, ma rappresenta una condizione essenziale per l'applicazione del regime di inversione contabile. Tale indicazione è cruciale per assicurare trasparenza e chiarezza sulle responsabilità fiscali, prevenendo ambiguità che potrebbero compromettere l'efficacia delle regole iva.

Il regime di inversione contabile, concepito per semplificare le operazioni triangolari e prevenire la doppia imposizione, richiede la presenza della dicitura "inversione contabile" per garantire che ogni soggetto comprenda chiaramente i propri obblighi fiscali. Ciò facilita la gestione delle responsabilità e assicura un'applicazione efficiente delle norme.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Corte di giustizia ha inoltre sottolineato che la normativa è volta a proteggere l'acquirente intermedio da obblighi fiscali aggiuntivi nello Stato di destinazione dei beni, garantendo che l'acquirente finale sia l'unico debitore dell'iva. L'assenza della dicitura "inversione contabile" potrebbe creare confusione e ostacolare la corretta determinazione delle responsabilità fiscali.

In conclusione, la Corte di giustizia ha stabilito che, in un'operazione triangolare, l'acquirente finale non può essere ritenuto debitore dell'iva se la fattura dell'acquirente intermedio non include la dicitura "inversione contabile". Questa decisione garantisce la chiarezza nella gestione delle responsabilità fiscali, evita la doppia imposizione e assicura un'applicazione efficace del regime di inversione contabile nelle operazioni internazionali (Corte giustizia, 8 dicembre 2022, causa C-247/21, Luxury Trust Automobil GmbH contro Finanzamt Österreich).

7.5. – *Concessione in locazione di un immobile senza personale*

La Corte di giustizia ha esaminato se un immobile concesso in locazione in uno Stato membro possa essere considerato una stabile organizzazione quando il proprietario non dispone di personale per gestire direttamente l'immobile.

La questione centrale riguarda la definizione di "stabile organizzazione" e se un immobile possa essere qualificato come tale in relazione alle attività di locazione, sia nel caso in cui il soggetto passivo riceva servizi, sia nel caso in cui li fornisca.

Una struttura può essere definita stabile organizzazione solo se dispone di una presenza permanente e di mezzi umani e tecnici sufficienti per svolgere autonomamente le attività previste. La presenza di personale è quindi essenziale, poiché una struttura priva di risorse umane proprie non soddisfa i requisiti necessari per tale qualificazione.

Nel caso specifico, è emerso che la gestione dell'immobile era affidata a terzi tramite contratti, mentre il proprietario manteneva il controllo delle decisioni rilevanti. Tuttavia, poiché il proprietario non disponeva di personale proprio per gestire direttamente l'attività, l'immobile non poteva essere considerato una stabile organizzazione.

In conclusione, la Corte di giustizia ha stabilito che un immobile concesso in locazione non può essere qualificato come stabile organizzazione se il proprietario non dispone di personale proprio per la gestione dell'attività di locazione (Corte giustizia, 3 giugno 2021, causa C-931/19, Titanium Ltd contro Finanzamt Österreich).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7.6. – *Stabile organizzazione e filiali*

La Corte di giustizia ha valutato se una società con sede in uno Stato membro possa essere considerata avere una stabile organizzazione in un altro Stato membro quando una filiale le fornisce, tramite contratti, servizi di *marketing*, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza, capaci di influenzare direttamente il volume delle vendite.

Per definire una stabile organizzazione, è necessario che questa abbia una presenza stabile e una dotazione di mezzi umani e tecnici adeguati per permettere l'utilizzo autonomo dei servizi.

Il dubbio sollevato riguarda se questi mezzi debbano appartenere direttamente alla società o se sia sufficiente che la società abbia accesso continuo e diretto a tali risorse attraverso una filiale. Secondo la giurisprudenza consolidata, non è necessario che i mezzi appartengano direttamente alla società. Infatti, è sufficiente che essa possa utilizzarli come se fossero propri, tramite contratti che ne garantiscano un accesso stabile.

In questo contesto, l'obiettivo è garantire che i servizi siano tassati nel luogo della loro effettiva fruizione, evitando conflitti di competenza e doppie imposizioni. La nozione di stabile organizzazione deve quindi assicurare che i servizi possano essere utilizzati autonomamente per le esigenze dell'organizzazione.

Nel caso specifico, una società tedesca non aveva mezzi propri in Romania, ma accedeva a quelli della filiale locale tramite un contratto che non poteva essere risolto a breve termine. La filiale forniva risorse umane e tecniche significative, tra cui più di 200 dipendenti e 150 rappresentanti commerciali. Tuttavia, anche se la società tedesca disponeva di tali risorse come se fossero proprie, la Corte di giustizia ha sottolineato che l'effettivo utilizzo di questi mezzi deve essere dimostrato, e che la valutazione della stabile organizzazione deve basarsi sulla realtà economica e commerciale.

Nonostante i servizi della filiale influenzassero le vendite della società tedesca, il semplice fatto che la filiale fornisse tali servizi non è sufficiente per considerarla una stabile organizzazione. Di fatto, considerare integrata una stabile organizzazione occorre che la struttura in Romania soddisfi i requisiti di permanenza e autonomia necessari.

Pertanto, la Corte di giustizia ha concluso che una società con sede in uno Stato membro non può essere considerata avere una stabile organizzazione in un altro Stato membro solo perché riceve dalla filiale esclusivi servizi di *marketing*, regolamentazione, pubblicità e rappresentanza (Corte giustizia, 7 aprile 2022, causa C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SR

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

contro Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti).

7.7. – *Qualificazione della controllata come stabile organizzazione*

La Corte di giustizia ha valutato se un prestatore di servizi possa considerare una società stabilita in uno Stato terzo come avente una stabile organizzazione in un altro Stato membro solo per il fatto di possedere una controllata in quel Paese, o se debba esaminare i rapporti contrattuali tra la società madre e la controllata per compiere tale valutazione.

La Corte di giustizia ha già chiarito che, sebbene il criterio principale per determinare il luogo delle prestazioni di servizi sia quello in cui il soggetto passivo ha la sede della propria attività, si può derogare a questa regola qualora esista una stabile organizzazione in un altro Stato, a condizione che siano rispettati determinati requisiti. Per garantire il corretto funzionamento del sistema iva, quando un servizio è reso a una stabile organizzazione, questa deve essere considerata il luogo della prestazione. Tuttavia, l'esistenza di una stabile organizzazione deve essere valutata sulla base delle caratteristiche materiali della stessa e non soltanto su criteri giuridici.

La realtà economica e commerciale costituisce un principio chiave per applicare correttamente il sistema iva. La semplice esistenza di una controllata non è sufficiente per considerarla una stabile organizzazione della società madre; tale conclusione deve basarsi su una valutazione delle condizioni materiali. In alcuni casi, una controllata può essere considerata una stabile organizzazione, ma solo se le circostanze concrete lo dimostrano.

Pertanto, non si può dedurre l'esistenza di una stabile organizzazione solo perché una società possiede una controllata in un altro Stato membro. Riguardo all'obbligo del prestatore di verificare i rapporti tra la società madre e la controllata, la Corte di giustizia ha chiarito che la valutazione deve concentrarsi sulla natura e sull'utilizzo del servizio fornito. Se questi elementi non consentono di identificare chiaramente una stabile organizzazione, il prestatore può fare affidamento sulle informazioni fornite dal destinatario dei servizi, senza essere tenuto a indagare sui rapporti contrattuali tra la società e la controllata.

In conclusione, la Corte di giustizia ha stabilito che un prestatore di servizi non può presumere l'esistenza di una stabile organizzazione per il semplice fatto che una società stabilita in uno Stato terzo possieda una controllata in uno Stato membro, e non è tenuto a esaminare i rapporti contrattuali tra la società madre e la controllata per effettuare tale valutazione (Corte di giustizia, 7 maggio 2020, causa C-547/18, Dong Yang

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Electronics sp. z o.o. contro Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu).

7.8. – *Luogo di effettuazione dell'operazione e contrasto alle frodi*

La Corte di giustizia ha esaminato se le autorità di uno Stato membro dell'Unione europea possono considerare come luogo di effettuazione di una prestazione di servizi lo Stato del prestatore se l'operazione si inserisce nel contesto di una frode commessa dal destinatario nell'ambito di una catena di operazioni anche quando il luogo di effettuazione dell'operazione è considerato lo Stato del destinatario ai sensi della direttiva iva.

La Corte di giustizia ha preliminarmente precisato che le operazioni che implicano il trasferimento oneroso di quote di emissioni di gas a effetto serra devono essere trattate come prestazioni di servizi ai fini della direttiva iva.

Il luogo di una prestazione di servizi deve essere determinato conformemente alle disposizioni relative alle regole generali e particolari per le prestazioni di servizi. L'obiettivo di queste disposizioni è evitare conflitti di competenza che potrebbero portare a doppie imposizioni o alla mancata imposizione di introiti.

Tali disposizioni uniformano il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi, delimitando le competenze degli Stati membri e stabilendo una suddivisione razionale delle normative nazionali in materia di iva.

Il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo è in generale quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica. Se i servizi sono prestati a una stabile organizzazione del destinatario situata in un luogo diverso, il luogo della prestazione è quello della stabile organizzazione. In assenza di una sede o stabile organizzazione, il luogo della prestazione è quello del domicilio o della residenza abituale del destinatario.

La sede dell'attività economica è il punto di collegamento prioritario per determinare il luogo di una prestazione di servizi, mentre gli altri due punti indicati sono rispettivamente derogatori e sussidiari.

Non esistono disposizioni specifiche per determinare il luogo di imposizione per il trasferimento oneroso di quote di emissioni di gas a effetto serra. Pertanto, il luogo di un trasferimento di tali quote da un soggetto passivo in uno Stato membro a un altro soggetto passivo in un altro Stato membro può essere determinato nello Stato in cui il destinatario è stabilito; cioè, secondo la regola generale.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nel caso esaminato dalla Corte di giustizia, il luogo di effettuazione delle operazioni doveva quindi considerarsi situato nello Stato membro del destinatario, e l'iva dovuta dal destinatario.

Tuttavia, il prestatore avrebbe dovuto sapere che il destinatario era coinvolto in una frode iva. Pertanto, la Corte di giustizia ha dovuto verificare se il luogo di effettuazione dell'operazione potesse considerarsi situato nello Stato membro del prestatore.

Ai fini dell'analisi, la Corte di giustizia ha ricordato che le norme dell'Unione non possono essere utilizzate fraudolentemente o abusivamente e le autorità e i giudici nazionali possono negare il beneficio dei diritti previsti dalla direttiva iva se questi sono invocati fraudolentemente, se il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode iva.

Tuttavia, la Corte di giustizia ha rilevato che la questione oggetto di rinvio pregiudiziale riguardava la determinazione del luogo di un'operazione imponibile e non l'invocazione di un diritto come l'esenzione di una cessione intracomunitaria.

Di conseguenza, la Corte di giustizia ha evidenziato che un'interpretazione secondo cui, in caso di frode iva, il luogo di una prestazione di servizi possa essere considerato in uno Stato membro diverso da quello determinato in base alla direttiva iva sarebbe in contrasto con l'obiettivo di evitare conflitti di competenza tra Stati membri e con la normativa generale sulla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi. Una tale interpretazione trasferirebbe la competenza fiscale senza una base giuridica, da uno Stato membro all'altro.

Inoltre, la direttiva iva e i suoi considerando impongono che beni e servizi siano tassati il più possibile nel luogo della loro fruizione. Un'interpretazione che modifichi il luogo della prestazione per ragioni di frode trasferirebbe le entrate fiscali in uno Stato diverso da quello del consumo finale.

Le prestazioni di servizi transfrontaliere all'interno dell'Unione europea sono regolate distintamente dalle cessioni intracomunitarie. Mentre le cessioni intracomunitarie implicano un regime fiscale che coinvolge sia lo Stato di partenza sia quello di destinazione, le prestazioni di servizi sono soggette alla competenza fiscale di uno solo Stato membro, determinato secondo la direttiva iva.

Di conseguenza, la giurisprudenza relativa alla frode iva non può essere applicata per analogia alla determinazione del luogo di una prestazione di servizi.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In conclusione, la Corte di giustizia ha stabilito che le norme del sistema comune dell'iva impediscono che le autorità di uno Stato membro dell'Unione europea possono considerare come luogo di effettuazione di una prestazione di servizi lo Stato del prestatore se l'operazione si inserisce nel contesto di una frode commessa dal destinatario nell'ambito di una catena di operazioni anche quando il luogo di effettuazione dell'operazione è considerato lo Stato del destinatario ai sensi della direttiva iva (Corte giustizia, 27 ottobre 2022, causa C-641/21, Climate Corporation Emission Trading GmbH contro Finanzamt Österreich).

7.9. – *Mezzi umani e tecnici di proprietà del prestatore*

La Corte di giustizia ha esaminato se un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è stabilita al di fuori dell'Unione europea, possa avere una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è situato il prestatore dei servizi, giuridicamente distinto dal destinatario stesso, quando il prestatore esegue a favore del destinatario, in base a un impegno contrattuale esclusivo, prestazioni principali e una serie di prestazioni accessorie o supplementari, che contribuiscono all'attività economica del destinatario in quello Stato membro, e i mezzi umani e tecnici della presunta stabile organizzazione siano di proprietà del prestatore.

In generale, il luogo delle prestazioni di servizi forniti a un soggetto passivo è il luogo dove questo ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati a una stabile organizzazione situata in un luogo diverso da quello della sede dell'attività economica del soggetto passivo, il luogo delle prestazioni è quello della stabile organizzazione.

Questa disposizione determina il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi, evitando conflitti di competenza e doppie imposizioni, nonché la mancata imposizione di introiti. L'obiettivo è garantire un luogo di collegamento fiscale uniforme e chiaro, riducendo la complessità nella determinazione del luogo di tassazione.

Il legislatore dell'Unione europea ha stabilito che, riguardo al luogo delle prestazioni di servizi a un soggetto passivo, la sede dell'attività economica è il criterio prioritario. La regola della stabile organizzazione è considerata una disposizione eccezionale e applicabile solo in presenza di specifiche condizioni.

Pertanto, l'adozione di un luogo diverso da quello della sede dell'attività economica del soggetto passivo si applica solo se la sede principale non fornisce una soluzione adeguata o crea un conflitto con un altro Stato membro. La presunzione di prestazioni fornite nel luogo della sede del-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

l'attività economica del beneficiario evita la necessità di complesse ricerche per determinare il punto di collegamento fiscale.

La nozione di "stabile organizzazione" designa un'organizzazione con un grado sufficiente di permanenza e una struttura adeguata in termini di mezzi umani e tecnici per ricevere e utilizzare i servizi forniti. Per considerare una società come avente una stabile organizzazione in uno Stato membro, è necessario che disponga di una struttura con un grado sufficiente di permanenza e idoneità per ricevere e utilizzare i servizi per la propria attività economica.

Inoltre, la questione della stabile organizzazione deve essere esaminata, non in relazione al prestatore dei servizi, ma al destinatario dei servizi. È necessario valutare se il destinatario disponga di mezzi umani e tecnici sufficientemente permanenti e adeguati nello Stato membro in cui vengono fornite le prestazioni.

È rilevante valutare se, in circostanze come quelle del procedimento principale, il destinatario possa considerarsi in possesso di mezzi umani e tecnici sufficienti e adeguati nello Stato membro dove sono realizzate le prestazioni e se tali mezzi gli consentano effettivamente di ricevere e utilizzare le prestazioni.

La Corte di giustizia ha osservato che, nonostante la giuridica indipendenza tra prestatore e destinatario dei servizi, l'appartenenza allo stesso gruppo societario non implica di per sé l'esistenza di una stabile organizzazione. Inoltre, i mezzi umani e tecnici non devono essere di proprietà del destinatario, ma è sufficiente che il destinatario abbia il potere di disporre di tali mezzi come se fossero propri, ad esempio tramite contratti di servizio o locazione che garantiscano un uso stabile e non risolvibile a breve termine.

Il fatto che il prestatore dei servizi si impegni contrattualmente a utilizzare i propri mezzi esclusivamente per le prestazioni non implica automaticamente che tali mezzi diventino quelli del destinatario. È necessario dimostrare che, a causa delle disposizioni contrattuali, il destinatario possa effettivamente utilizzare i mezzi del prestatore come se fossero propri.

In merito al fatto che i mezzi tecnici e umani appartengano al prestatore e non al destinatario, ciò non esclude di per sé che il destinatario possa avere una stabile organizzazione, purché disponga di un accesso immediato e permanente a tali mezzi. Circostanze come la durata e l'esclusività del contratto di prestazione possono essere considerate senza essere determinanti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

È importante distinguere tra le prestazioni di servizi e le vendite di beni derivanti da tali servizi, in quanto sono soggette a regimi iva differenti. Pertanto, per determinare il luogo in cui i servizi sono ricevuti, bisogna considerare il luogo dei mezzi utilizzati per riceverli, non quello dei mezzi usati per la vendita dei beni derivanti dai servizi.

La Corte di giustizia ha chiarito che gli stessi mezzi non possono essere utilizzati simultaneamente per fornire e ricevere i servizi. Se non si può distinguere tra i mezzi utilizzati per le prestazioni di lavoro per conto terzi e quelli utilizzati per riceverli, la questione della stabile organizzazione deve essere risolta considerando la disponibilità dei mezzi.

Sulla scorta di tali elementi, la Corte di giustizia ha concluso che un soggetto passivo destinatario di servizi, la cui sede d'attività economica è fissata al di fuori dell'Unione, non dispone di una stabile organizzazione nello Stato membro in cui è situato il prestatore dei servizi, giuridicamente distinto da tale destinatario, se non dispone di una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici, anche se il prestatore realizza a favore del destinatario prestazioni di lavoro per conto terzi e prestazioni accessorie o supplementari (Corte giustizia, 29 giugno 2023, causa C-232/22, Cabot Plastics Belgium SA contro État belge).

7.10. – *Appartenenza al medesimo gruppo e configurazione di una stabile organizzazione*

La Corte di giustizia ha esaminato se una società soggetta a iva, con sede della propria attività economica in uno Stato membro, possa essere considerata come avente una stabile organizzazione in un altro Stato membro, se in quest'ultimo Stato membro la società ha una filiale e le due società sono parte dello stesso gruppo e legate da un contratto di prestazione di servizi.

La Corte di giustizia ha preliminarmente ricordato che il luogo principale per determinare il luogo delle prestazioni di servizi è quello in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, poiché tale criterio offre certezza giuridica. Solo in casi eccezionali, quando il collegamento alla sede non porta a una soluzione razionale o crea conflitto con un altro Stato membro, può essere considerato il collegamento con una stabile organizzazione, a condizione che siano soddisfatte specifiche condizioni.

La nozione di stabile organizzazione ha importanza secondaria e deve essere considerata solo se il riferimento alla sede non risolve il caso in modo appropriato. Una stabile organizzazione è definita come una struttura, diversa dalla sede dell'attività economica, che possiede un sufficiente

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

grado di permanenza e una struttura adeguata per ricevere e utilizzare i servizi forniti. La Corte di giustizia ha confermato che la stabile organizzazione deve avere una struttura adeguata e un sufficiente grado di permanenza per le esigenze della propria attività economica.

La qualificazione di una struttura come stabile organizzazione deve essere basata su condizioni materiali e non solo sullo *status* giuridico dell'entità. Se una filiale stabilita in uno Stato membro fornisce servizi a una società madre in un altro Stato membro, non è sufficiente che la società madre possieda una filiale per considerare quest'ultima come una stabile organizzazione. Né la mera appartenenza a un gruppo di società né un contratto di prestazione di servizi stabiliscono di per sé l'esistenza di una stabile organizzazione. La Corte di giustizia ha precisato che la stabile organizzazione deve dimostrare che i mezzi tecnici e umani sono effettivamente utilizzati come se fossero propri e non solo sulla base di disposizioni contrattuali.

Nel caso specifico, il giudice del rinvio era tenuto a valutare se le succursali avessero effettivamente fornito mezzi e risorse con un sufficiente grado di permanenza per l'utilizzo dei servizi forniti.

A tal fine, la Corte di giustizia ha affermato che, sebbene le società possano utilizzare un sistema informatico comune, ciò non implica automaticamente che le infrastrutture e i mezzi dell'una siano considerati quelli dell'altra. Inoltre, spetta al giudice del rinvio verificare la reale subordinazione dei dipendenti delle succursali a prescindere dagli elementi di natura formale.

La Corte di giustizia ha concluso che non è possibile ritenere che una società soggetto passivo ai fini dell'iva, con sede in uno Stato membro e destinataria dei servizi resi da altra società stabilita in un altro Stato membro, disponga di una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato membro esclusivamente per il fatto che le due società appartengono a uno stesso gruppo o sono legate da un contratto di prestazione di servizi (Corte giustizia, 13 giugno 2024, causa C-533/22, SC Adient Ltd & Co. KG contro Agenția Națională de Administrare Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploieşti – Administraţia Județeană a Finanţelor Publice Argeş).

7.11. – *Irrilevanza della partecipazione alla cessione dei prodotti finiti e delle cessioni* cross-border

La Corte di giustizia ha esaminato se, ai fini della determinazione del luogo della prestazione di servizi, una società soggetta all'iva con sede della propria attività economica in uno Stato membro possa essere considerata

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

come avente una stabile organizzazione in un altro Stato membro, quando tale struttura partecipa alla cessione dei prodotti finiti risultanti dai servizi di lavorazione ricevuti e tali cessioni sono prevalentemente effettuate al di fuori di quest'ultimo Stato membro.

In primo luogo, la Corte di giustizia ha chiarito che la valutazione della presenza di una stabile organizzazione deve essere fatta in relazione al destinatario dei servizi. Per determinare il luogo della prestazione di servizi, è necessario considerare la stabile organizzazione del prestatore, mentre per determinare il debitore dell'imposta, è necessaria una struttura idonea a fornire i servizi (Corte giustizia, 7 aprile 2022, causa C-333/20, cit.).

Pertanto, la distinzione tra le funzioni di ricezione e di fornitura dei servizi è cruciale. Il luogo rilevante è quello in cui si trovano i mezzi umani e tecnici utilizzati per le prestazioni di servizi, non quelli usati per la cessione di beni (Corte giustizia, 29 giugno 2023, causa C-232/22, cit.).

Di conseguenza, il fatto che una società utilizzi mezzi in un altro Stato membro per effettuare vendite di beni non implica necessariamente che esista una stabile organizzazione in tale Stato membro ai fini della prestazione di servizi. La partecipazione della stabile organizzazione alle cessioni di beni non influisce sulla determinazione del luogo della prestazione di servizi.

Inoltre, le disposizioni riguardanti la determinazione del debitore dell'iva non si applicano direttamente alla questione del luogo della prestazione di servizi, ma riguardano la determinazione del debitore per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in uno Stato membro.

La Corte di giustizia ha concluso che né il fatto che una società soggetta all'iva, con sede della propria attività economica in uno Stato membro, disponga di una struttura in un altro Stato membro che partecipa alla cessione dei prodotti finiti risultanti dai servizi di lavorazione ricevuti, né che tali cessioni siano prevalentemente effettuate al di fuori di tale Stato membro, sono rilevanti per determinare, ai fini della prestazione di servizi, se tale società possieda una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato membro (Corte giustizia, 13 giugno 2024, causa C-533/22, cit.).

7.12. – *Mezzi umani e tecnici per svolgere attività preparatorie o ausiliarie*

La Corte di giustizia ha esaminato se, ai fini della determinazione della stabile organizzazione, debba essere considerato se una società soggetta all'iva, con sede dell'attività economica in uno Stato membro e destinataria

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

di servizi forniti da una società stabilita in un altro Stato membro, possa essere considerata come avente una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato membro, prendendo in considerazione i mezzi tecnici e umani utilizzati dalla seconda società per fornire i servizi o per le attività amministrative connesse a tali servizi.

A tal fine occorre ricordare che gli stessi mezzi non possono essere utilizzati simultaneamente da un soggetto passivo, stabilito in uno Stato membro, per fornire servizi e da un soggetto passivo, stabilito in un altro Stato membro, per ricevere gli stessi servizi all'interno di una presunta stabile organizzazione (Corte di giustizia, 7 aprile 2022, causa C-333/20, cit.).

La presenza di una stabile organizzazione del beneficiario dei servizi richiede che siano identificabili mezzi umani e tecnici distinti da quelli utilizzati dal prestatore per le sue prestazioni di servizi e che tali mezzi siano messi a disposizione del destinatario per garantire la ricezione e l'utilizzazione dei servizi secondo le proprie esigenze. Senza questa distinzione, il beneficiario non possiede una stabile organizzazione nello Stato membro del prestatore e non può essere considerato come stabilito in tale Stato membro.

Inoltre, se la stabile organizzazione fosse simultaneamente prestatore e destinatario delle stesse prestazioni di servizi, in linea di principio non esisterebbe un'operazione imponibile, come osservato dall'avvocato generale.

Per quanto riguarda la considerazione di prestazioni accessorie ai servizi di lavorazione, la Corte di giustizia ha stabilito che attività di carattere preparatorio o ausiliario non possono costituire una stabile organizzazione.

Nel caso specifico, fatta salva la valutazione completa delle circostanze da parte del giudice del rinvio, risulta che attività come la ricezione, la gestione e l'ispezione delle materie prime e dei prodotti finiti, il supporto ai controlli di qualità o l'inoltro di ordini per la spedizione dei prodotti finiti sono considerate attività preparatorie o ausiliarie rispetto alla lavorazione realizzata.

Di conseguenza, la Corte di giustizia ha concluso che una società soggetta all'iva con sede della propria attività economica in uno Stato membro, destinataria di servizi forniti da una società stabilita in un altro Stato membro, non possiede una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato membro se i mezzi umani e tecnici di cui dispone in tale Stato membro non sono distinti da quelli mediante i quali le sono forniti i servizi o se tali mezzi umani e tecnici sono impiegati solo per attività preparatorie o ausiliarie (Corte giustizia, 13 giugno 2024, causa C-533/22, cit.).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

7.13. – *Prestazioni di navigazione turistica*

La Corte di giustizia ha esaminato se uno Stato membro può tassare le prestazioni di navigazione turistica fornite da un prestatore stabilito in tale Stato membro all'interno di un territorio che, per effetto di un trattato internazionale con un altro Stato membro, costituisce un territorio comune sotto sovranità condivisa di entrambi gli Stati membri.

È importante ricordare che, secondo la normativa, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno di un paese da un soggetto passivo sono soggette all'iva. Per determinare il luogo di una prestazione di servizi, la normativa stabilisce che esso corrisponde al luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, oppure, in mancanza di tali strutture, al domicilio o alla residenza abituale del prestatore. Tuttavia, per le prestazioni di trasporto, il luogo si considera quello in cui avviene il trasporto, basato sulle distanze percorse.

Nel caso specifico, è accertato che le prestazioni in questione sono servizi effettuati a titolo oneroso da un soggetto passivo e si configurano come prestazioni di trasporto, il cui luogo, secondo la normativa, è il condominio germano-lussemburghese. Il giudice del rinvio ha sollevato dubbi circa la possibilità di tassare queste prestazioni nel Granducato di Lussemburgo, considerando che il territorio potrebbe non essere considerato "all'interno del paese" per tale tassazione.

Occorre verificare se tali prestazioni rientrano effettivamente nell'ambito di applicazione della normativa sulla tassazione dei trasporti. La nozione di "prestazioni di trasporto" deve essere interpretata secondo il senso abituale delle parole, tenendo conto del contesto e degli obiettivi della normativa. Tale nozione si riferisce generalmente alle prestazioni che consistono nel trasporto di persone o beni da un luogo a un altro e include anche prestazioni turistiche come quelle in cui il trasporto avviene su distanze non trascurabili e inizia e termina nello stesso luogo.

L'interpretazione della normativa è volta ad evitare conflitti di competenza che potrebbero generare doppie imposizioni o mancata tassazione. La Corte di giustizia ha affermato che il criterio di collegamento per le prestazioni di trasporto deve consentire di delimitare le competenze fiscali dei diversi Stati membri, assicurando che ciascuno possa tassare le parti di tragitto effettuate sul suo territorio. Questa interpretazione si applica anche se la prestazione di trasporto avviene interamente all'interno di un territorio comune sotto sovranità condivisa. Le prestazioni turistiche, come quelle in oggetto, rientrano quindi nella nozione di prestazioni di trasporto.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In base alla normativa, il luogo delle prestazioni di trasporto è il territorio comune germano-lussemburghese. Di conseguenza, tali prestazioni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo in tale territorio comune sono considerate effettuate "all'interno del paese" e soggette all'iva.

Sebbene non ci siano disposizioni specifiche nella normativa riguardo alla tassazione di prestazioni in territori con sovranità condivisa, la mancanza di un accordo tra i due Stati membri per la riscossione dell'iva non impedisce la tassazione delle prestazioni all'interno di tale territorio. Tuttavia, è necessario evitare la doppia imposizione. La doppia imposizione delle stesse prestazioni è contraria al principio di neutralità fiscale, che impedisce il trattamento diverso di operazioni simili.

Il governo tedesco ha sostenuto che i principi generali del diritto internazionale impediscono l'esercizio unilaterale della sovranità fiscale nel condominio senza un accordo tra gli Stati membri. Tuttavia, accogliere tale argomento potrebbe creare un territorio esente da iva contrariamente al principio di tassazione delle prestazioni a titolo oneroso. Pertanto, la mancanza di un accordo specifico tra i due Stati membri non deve ostacolare la tassazione delle prestazioni effettuate nel condominio.

Alla luce di quanto esaminato, la Corte di giustizia ha concluso che le prestazioni di navigazione turistica effettuate da un prestatore stabilito in uno Stato membro all'interno di un territorio che, per effetto di un trattato internazionale, costituisce un territorio comune sotto sovranità condivisa, devono essere tassate da uno Stato membro, a condizione che tali prestazioni non siano già state tassate dall'altro Stato membro. La tassazione da parte di uno Stato membro impedisce all'altro Stato membro di tassare le stesse prestazioni, fatta salva la possibilità di regolamentare diversamente la tassazione mediante un accordo, purché si evitino la doppia imposizione e la doppia non imposizione (Corte giustizia, 1° agosto 2022, causa C-294/21, État luxembourgeois, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA contro Navitours Sàrl).

7.14. – *Prestazioni servizi culturali artistici sportive*

L'art. 53 della direttiva iva stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente.

La Corte di giustizia ha esaminato se tale disposizione debba essere interpretata nel senso che essa si applica a servizi forniti da uno studio di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

registrazione di *videochat* al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet e consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico filmate da tale studio per metterle a disposizione di detto gestore ai fini della loro trasmissione su questa piattaforma.

La prima questione riguarda l'applicabilità l'ambito di applicazione di tale disposizione.

Gli artt. 44 e 45 della direttiva iva stabiliscono una regola generale per il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, mentre gli artt. da 46 a 59 bis della medesima prevedono collegamenti specifici, senza che ci sia un primato dei primi articoli sui successivi.

La Corte di giustizia ha stabilito che le sessioni video interattive a carattere erotico rientrano nelle attività ricreative, con l'intento di fornire intrattenimento e che l'art. 53 della direttiva iva deve essere inteso come relativo alla commercializzazione del diritto di accesso a manifestazioni e non alla realizzazione di contenuti o alla loro trasmissione. La prestazione di servizi che consente l'accesso a una manifestazione è distinta dalla prestazione che riguarda la produzione e trasmissione di contenuti digitali.

Di conseguenza, secondo la Corte di giustizia i servizi che riguardano la produzione e la trasmissione di contenuti digitali non rientrano diritto di accesso a manifestazioni. D'altra parte, anche se lo studio di registrazione possiede l'attrezzatura per la registrazione, ciò non implica che i servizi forniti costituiscano prestazioni per l'accesso a una manifestazione, ma solo che sono necessari per la trasmissione dei contenuti.

La Corte di giustizia ha concluso che l'art. 53 della direttiva iva non si applica ai servizi forniti da uno studio di registrazione di videochat al gestore di una piattaforma di trasmissione via Internet, consistenti nel realizzare contenuti digitali sotto forma di sessioni video interattive a carattere erotico, filmate da tale studio e messe a disposizione del gestore per la trasmissione su detta piattaforma (Corte giustizia, 23 novembre 2023, causa C-532/22, cit.).

7.15. – *Servizi di liquidazione dei sinistri in nome e per conto di una società di assicurazione*

La Corte di giustizia ha esaminato se i servizi di liquidazione dei sinistri forniti da società terze in nome e per conto di una società di assicurazione debbano essere considerati come prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici di studio, avvocati, periti contabili e altre prestazioni analoghe, nonché come elaborazioni di dati e fornitura di informazioni. A tal fine, la Corte di giustizia ha riformulato la questione sollevata

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dal giudice nazionale e ha accertato che la fattispecie richiedesse l'applicazione delle norme applicabili *ratione temporis*.

La Corte di giustizia ha preso atto che i servizi di liquidazione dei sinistri, forniti da società terze per conto di una compagnia di assicurazione, non rientrano tra le prestazioni principalmente e abitualmente effettuate nell'ambito delle professioni di ingegnere, avvocato, consulente, ufficio di studio o perito contabile. La normativa si riferisce a prestazioni di servizi e non a professioni specifiche; pertanto, è necessario determinare se i servizi di liquidazione dei sinistri corrispondano a tali prestazioni di servizi menzionate nella normativa. La Corte di giustizia ha chiarito che, sebbene le prestazioni di liquidazione dei sinistri possano implicare attività che, in teoria, potrebbero riguardare l'ambito professionale di ingegneri o avvocati, esse non rientrano effettivamente nelle prestazioni tipiche di tali professioni.

In particolare, la Corte di giustizia ha rilevato che i servizi di liquidazione dei sinistri non sono caratterizzati dalle stesse peculiarità delle prestazioni di ingegneri, avvocati, consulenti, uffici di studio o periti contabili. Ad esempio, i servizi di liquidazione dei sinistri, pur potendo includere la valutazione di danni, non soddisfano i criteri delle prestazioni professionali di ingegneria, che comportano la risoluzione di problemi attraverso l'acquisizione di nuove conoscenze e lo sviluppo di procedimenti innovativi. Analogamente, le prestazioni degli avvocati, che si concentrano sulla rappresentanza legale e sulla difesa degli interessi nel contesto di contenziosi, non sono comparabili con le attività di liquidazione dei sinistri che non implicano necessariamente la risoluzione di conflitti legali.

Inoltre, i servizi di liquidazione dei sinistri forniti non rientrano nelle "altre prestazioni analoghe" della normativa. La Corte di giustizia ha stabilito che le "altre prestazioni analoghe" devono avere la stessa finalità delle attività espressamente menzionate nella disposizione, ma i servizi di liquidazione dei sinistri non perseguono tali obiettivi, come la consulenza, la rappresentanza legale, o l'assistenza tecnica specifica prevista per le professioni indicate.

Infine, la Corte di giustizia ha concluso che tali servizi non possono essere assimilati a servizi di trattamento dati o alla fornitura di informazioni, poiché non rispondono alle caratteristiche di tali categorie.

Alla luce di queste considerazioni, la Corte di giustizia ha stabilito che i servizi di liquidazione dei sinistri forniti da società terze in nome e per conto di una società di assicurazione non rientrano nelle "prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici di studio, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché nell'elaborazione di dati e nella

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

fornitura di informazioni" della normativa (Corte giustizia, 1° agosto 2022, C-267/21, Uniqa Asigurări SA contro Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili).

7.16. – *Servizi di* roaming

La Corte di giustizia ha esaminato se i servizi di *roaming* forniti da un operatore di telefonia mobile stabilito in un paese terzo ai suoi clienti, anch'essi stabiliti o domiciliati in tale paese terzo, che consentono loro di utilizzare la rete di comunicazione mobile nazionale dello Stato membro in cui soggiornano temporaneamente, debbano essere considerati come oggetto di un'"effettiva utilizzazione e fruizione" nel territorio di detto Stato membro.

La questione principale riguarda se lo Stato membro possa considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi di *roaming* come situato nel proprio territorio, qualora tali servizi non siano soggetti a un trattamento fiscale analogo all'assoggettamento all'iva nel paese terzo.

La Corte di giustizia ha rilevato che, in linea generale, la normativa in materia di iva stabilisce che i servizi devono essere imponibili nel luogo della loro fruizione. Secondo tale normativa, il luogo delle prestazioni di servizi di *roaming*, è il luogo in cui le persone che li ricevono sono stabilite, a meno che non si applichi una disposizione specifica. Tuttavia, una disposizione particolare consente agli Stati membri di considerare il luogo delle prestazioni situato al di fuori dell'Unione come se fosse situato nel loro territorio, qualora l'effettiva utilizzazione o fruizione di tali servizi avvenga nel loro territorio.

La Corte di giustizia ha precisato che l'applicazione di questa facoltà non deve essere limitata dalla condizione di cui alla disposizione specifica, che non prevede restrizioni relative alla durata del soggiorno nel territorio dello Stato membro da parte delle persone interessate. È essenziale verificare se i servizi di *roaming* siano oggetto di un'effettiva utilizzazione nel territorio dello Stato membro.

Il servizio di *roaming* permette a un abbonato di utilizzare il proprio dispositivo mobile su una rete diversa da quella del proprio fornitore, tramite accordi tra operatori. Nel caso in esame, i servizi di *roaming* consentono ai clienti di utilizzare la rete di altro operatore quando sono fuori dalla copertura della rete del loro operatore.

La Corte di giustizia ha osservato che i servizi di *roaming* devono essere considerati distinti e indipendenti dagli altri servizi di comunicazione mobile. Questi servizi sono identificati e tariffati separatamente e la loro

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

utilizzazione avviene necessariamente nel territorio dello Stato membro durante i soggiorni temporanei dei clienti.

La Corte di giustizia ha concluso che, sebbene i servizi di *roaming* siano effettivamente utilizzati nel territorio di uno Stato membro, quest'ultimo può avvalersi della facoltà di considerare il luogo delle prestazioni come situato nel proprio territorio solo se ciò serve a prevenire casi di non imposizione all'interno dell'Unione. La Corte di giustizia ha altresì stabilito che il trattamento fiscale dei servizi nei paesi terzi non deve influire sulla decisione dello Stato membro riguardo all'applicazione dell'iva. Questo approccio è confermato dalle linee guida del comitato iva, che indicano che l'applicazione dell'iva non dipende dal trattamento fiscale del paese terzo.

Alla luce delle considerazioni, la Corte di giustizia ha concluso che i servizi di *roaming* forniti da un operatore di telefonia mobile stabilito in un paese terzo ai suoi clienti, anch'essi stabiliti o domiciliati in tale paese terzo, che consentono loro di utilizzare la rete di comunicazione mobile nazionale dello Stato membro in cui soggiornano temporaneamente, devono essere considerati oggetto di un'"effettiva utilizzazione e fruizione" nel territorio di detto Stato membro, permettendo al medesimo Stato membro di considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi di *roaming* come se fosse situato nel suo territorio, a condizione che ciò prevenga la non imposizione dei servizi all'interno dell'Unione (Corte giustizia, 15 aprile 2021, causa C-593/19, SK Telecom Co. Ltd contro Finanzamt Graz-Stadt).

8. – *Fatto generatore dell'imposta ed esigibilità*

8.1. – *Acconti o pagamenti successivi*

L'art. 64 della direttiva iva prevede che le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, le operazioni che comportano la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata (art. 14, par. 2, lett. *b*) della direttiva iva), nonché le prestazioni di servizi, se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti.

Tenendo conto di tale disposizione, la Corte di giustizia ha esaminato se le prestazioni di servizi fornite da amministratori e liquidatori giudiziari

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

a favore di imprese in procedure di insolvenza devono essere considerate come prestazioni continuative per un determinato periodo, in contrasto con prestazioni *una tantum*. Ciò considerando che la questione pregiudiziale sollevata dal giudice nazionale implicava l'interpretazione della disposizione sopra citata e, in particolare, se essa debba essere interpretata nel senso che le prestazioni continuative, come quelle degli amministratori e liquidatori giudiziari, rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

Innanzitutto, secondo la Corte di giustizia, l'art. 64, paragrafo 1 della direttiva iva deve essere interpretato alla luce dell'art. 63 della medesima, poiché il primo è intrinsecamente connesso al secondo. Di conseguenza, il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità avvengono al momento della prestazione di servizi e, per le prestazioni di servizi che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, si considera che tali prestazioni siano effettuate al momento della scadenza dei periodi a cui si riferiscono i pagamenti.

Dalla combinazione di queste disposizioni risulta che, per le prestazioni che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità si verificano al momento della scadenza dei periodi relativi a tali versamenti. La Corte di giustizia ha confermato che i termini "prestazioni che comportano pagamenti successivi" si riferiscono a prestazioni la cui natura giustifica un pagamento rateizzato, cioè prestazioni fornite in modo ricorrente o continuativo per un periodo determinato (Corte giustizia, 28 ottobre 2021, causa C-324/20, Finanzamt B contro X-Beteiligungsgesellschaft mbH).

Questa interpretazione si applica anche alle prestazioni continuative che comportano versamenti di acconti successivi. Tuttavia, l'applicazione dell'art. 64, paragrafo 1 della direttiva iva è vincolante solo se i momenti di esecuzione effettiva delle prestazioni non sono univoci e possono dar luogo a valutazioni diverse, come nei casi di prestazioni effettuate su più periodi determinati. Se il momento dell'esecuzione è chiaro, come nel caso di prestazioni *una tantum*, l'art. 64, paragrafo 1 della direttiva iva non è applicabile.

Per quanto riguarda l'art. 64, paragrafo 2, 2° comma, della direttiva 2006/112, invece, la Corte di giustizia ha evidenziato che la norma si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo. Tuttavia, tale disposizione prevede un regime facoltativo che consente agli Stati membri di decidere se adottare tale regime.

Considerato che la fattispecie oggetto di analisi era il risultato di una questione pregiudiziale sollevata dai giudici rumeni, la Corte di giustizia

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

occorre tenere conto del fatto che la disposizione della direttiva iva era stata implementata in modo tale da escludere le prestazioni continuative che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi. Di conseguenza, spettava al giudice del rinvio valutare se tali prestazioni fossero effettivamente continuative e se comportassero versamenti di acconti o pagamenti successivi.

Alla luce di quanto esaminato e del diritto nazionale rumeno, la Corte di giustizia ha affermato che le prestazioni di servizi fornite in modo continuativo per un determinato periodo, come quelle effettuate dagli amministratori e dai liquidatori giudiziari a favore delle imprese sottoposte a procedure di insolvenza devono considerarsi in linea di principio effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono gli acconti o pagamenti, nei limiti in cui, fatte salve le verifiche incombenti al giudice del rinvio, tali prestazioni comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi (Corte giustizia, 13 giugno 2024, causa C-696/22, C SPRL contro Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj, Direcția Generală

8.2. – *Prestazioni di servizi* una tantum *e pagamenti rateizzati*

La Corte di giustizia ha esaminato se l'art. 64, paragrafo 1, della direttiva iva debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi resa *una tantum*, remunerata mediante pagamenti rateizzati, rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

Ai fini dell'analisi la Corte di giustizia ha rilevato che l'interpretazione dei termini "prestazione che comporta pagamenti successivi" può riferirsi o a prestazioni rese *una tantum* con pagamento rateizzato, o a prestazioni la cui natura giustifica un pagamento rateizzato, ovvero prestazioni non *una tantum* ma ricorrenti o continuative. Tuttavia, l'interpretazione che prevede una connessione tra la natura della prestazione e la rateizzazione dei pagamenti è supportata dalle disposizioni della direttiva iva. Essa, infatti, determina il momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria in base ai periodi di pagamento, implicando che la prestazione debba essere effettuata nel corso di tali periodi. Il momento di effettuazione dell'operazione non può quindi essere determinato basandosi solo sulla modalità rateizzata del pagamento.

Infatti, la determinazione di tale momento richiede un legame tra la natura delle prestazioni e la rateizzazione dei pagamenti, escludendo così le prestazioni *una tantum*, anche se remunerate ratealmente. Questa interpretazione è confermata dall'obiettivo di facilitare la riscossione dell'iva e determinare il momento dell'obbligazione tributaria. Peraltro, altre dispo-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sizioni del sistema comune dell'iva e, in particolare, l'art. 63 della direttiva iva richiedono la determinazione del momento dell'effettiva esecuzione della prestazione, senza specificare quale evento debba essere considerato come il momento dell'effettiva esecuzione, lasciando tale accertamento alle autorità e ai giudici nazionali.

Peraltro, l'art. 64, paragrafo 1 della direttiva iva stabilisce che l'imposta diventa esigibile in base alla scadenza dei periodi di pagamento, permettendo una determinazione precisa del momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria senza la necessità di accertamenti di fatto. Tale disposizione, tuttavia, si applica quando il momento di esecuzione delle prestazioni non è chiaro e può dare luogo a valutazioni diverse; mentre, quando il momento dell'esecuzione può essere determinato con precisione, come nel caso di una prestazione *una tantum*, esso non è applicabile.

Inoltre, la determinazione del momento in cui sorge l'obbligazione tributaria non può essere lasciata alla discrezionalità delle parti contrattuali, ma deve essere armonizzata per garantire un prelievo uniforme dell'iva. Permettere a un soggetto passivo di determinare il momento dell'insorgenza e dell'esigibilità dell'iva sulla base di modalità di pagamento rateizzato per una prestazione *una tantum* sarebbe contrario al sistema comune dell'iva. Inoltre, tale interpretazione sarebbe incoerente con le disposizioni che consentono agli Stati membri di stabilire che l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o dell'incasso del prezzo (art. 66 della direttiva iva). Se i soggetti passivi potessero determinare autonomamente l'esigibilità dell'iva, si svuoterebbero di contenuto.

Di conseguenza, sulla scorta di tali elementi, la Corte di giustizia ha concluso che una prestazione di servizi resa *una tantum*, che comporta una remunerazione mediante pagamenti rateizzati, non rientra nell'ambito di applicazione della disposizione che considera effettuate le operazioni al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono gli acconti o pagamenti (Corte giustizia, 28 ottobre 2021, causa C-324/20, Finanzamt B contro X-Beteiligungsgesellschaft mbH).

8.3. – *Insufficienza di liquidità sui conti del debitore*

La Corte di giustizia ha esaminato se, in relazione al pagamento del corrispettivo per prestazioni di servizi, l'art. 64, paragrafo 1, della direttiva iva debba essere interpretato nel senso che, se il pagamento non può essere effettuato a causa di insufficienza di liquidità sui conti del debitore, l'iva diventi esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Dall'applicazione combinata dell'art. 63 e dell'art. 64, paragrafo 1, della direttiva iva, risulta che, per le prestazioni che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità si verificano al momento della scadenza dei periodi a cui si riferiscono tali versamenti o pagamenti. Questa interpretazione è vincolante per i soggetti passivi e non è lasciata alla discrezionalità delle parti del contratto. Il legislatore dell'Unione europea ha inteso garantire una data uniforme di insorgenza del debito d'imposta per assicurare un prelievo omogeneo in tutti gli Stati membri.

Pertanto, l'art. 64, paragrafo 1, non permette di subordinare l'insorgenza e l'esigibilità dell'imposta all'effettivo incasso del corrispettivo dovuto per i servizi forniti in un determinato periodo. Al contrario, l'imposta diventa esigibile alla scadenza del periodo in cui il pagamento è dovuto, anche se il pagamento stesso non è stato effettuato per motivi di liquidità.

Questa interpretazione è supportata dall'impianto sistematico della direttiva iva, che non preclude che l'iva possa diventare esigibile anche prima dell'emissione della fattura o dell'incasso del prezzo. Tuttavia, tale facoltà è concessa solo per alcune operazioni o categorie di soggetti passivi (Corte giustizia, 28 ottobre 2021, causa C-324/20, cit.).

Inoltre, la direttiva prevede una specifica disposizione per regolare i casi in cui il beneficiario non adempie, o adempie solo parzialmente, al pagamento dovuto. Infatti, è consentita una riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento totale o parziale dopo l'effettuazione dell'operazione (art. 90 della direttiva iva).

Alla luce di quanto sopra, la Corte di giustizia ha concluso che l'art. 64, paragrafo 1, della direttiva iva deve essere interpretato nel senso che, se il pagamento per prestazioni rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione non può essere effettuato a causa dell'insufficienza di liquidità sui conti del debitore, l'iva non diventa esigibile solo al momento dell'effettivo incasso del corrispettivo. L'iva diventa esigibile alla scadenza dei periodi relativi ai versamenti, indipendentemente dall'incasso effettivo del corrispettivo (Corte giustizia, 13 giugno 2024, causa C-696/22, cit.).

9. – *Esigibilità*

9.1. – *Pagamento dell'imposta prima che prima che tale imposta diventi esigibile*

La Corte di giustizia ha esaminato se uno Stato membro dell'Unione europea possa introdurre una disposizione di diritto nazionale che imponga un obbligo di pagamento anticipato dell'iva sull'acquisto intracomunitario di carburanti, prima che tale imposta diventi esigibile (art. 69 della

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

direttiva iva). Ciò è stato valutato in relazione all'art. 110 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

A tal proposito, la Corte di giustizia ha evidenziato che l'art. 62 della direttiva iva definisce il "fatto generatore dell'imposta" come l'evento che realizza le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta, mentre il "diritto a esigere l'imposta" è il diritto dell'Erario di richiedere il pagamento presso il debitore a partire da un determinato momento, anche se il pagamento può essere differito. In linea di principio, l'obbligo di pagamento sorge al momento della presentazione della dichiarazione iva.

Di conseguenza, è fondamentale distinguere tra il "fatto generatore", l'"esigibilità" e il "pagamento" dell'imposta. Il fatto generatore, l'esigibilità e l'obbligo di pagamento dell'iva rappresentano tappe successive nel processo di riscossione dell'imposta. L'insorgenza dell'obbligo di pagamento presuppone che l'imposta sia divenuta esigibile, e tale esigibilità è subordinata al verificarsi del fatto generatore.

Secondo la disciplina applicabile alla fattispecie esaminata dalla Corte di giustizia, per gli acquisti intracomunitari, mentre il fatto generatore dell'iva si verifica alla data dell'effettuazione dell'acquisto, l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o, al più tardi, il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si verifica il fatto generatore, se non è stata emessa fattura.

Di conseguenza, sebbene il fatto generatore si verifichi prima del pagamento anticipato dell'iva, l'obbligo di pagamento viene imposto prima che l'iva diventi esigibile. L'obbligo di pagamento anticipato dell'iva, imposto indipendentemente dall'emissione della fattura o dalla scadenza del termine in cui l'imposta diventa esigibile, viola le disposizioni della direttiva iva.

Gli Stati membri possono derogare alla regola del pagamento al momento della dichiarazione periodica e riscuotere acconti provvisori, ma tale facoltà può essere esercitata solo nei limiti dell'iva che è già divenuta esigibile. La possibilità di riscuotere acconti provvisori non anticipa la data in cui l'imposta diventa esigibile, ma solo la data di pagamento di un'imposta già esigibile.

Di conseguenza, la Corte di giustizia ha concluso che la normativa dell'Unione impone che l'iva sull'acquisto intracomunitario di carburanti non possa essere esigibile prima della scadenza dei termini previsti per il suo pagamento (Corte giustizia, 9 settembre 2021, causa C-855/19, G. sp. z o.o. contro Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

10. – *Importazioni*

10.1. – *Estinzione dell'obbligazione doganale e dell'obbligazione accise e iva*

La Corte di giustizia ha esaminato se l'obbligazione doganale si estingua quando le merci sono sequestrate e successivamente confiscate, anche se tali merci sono già state introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione. In primo luogo, è fondamentale considerare che, per interpretare una disposizione del diritto dell'Unione, si deve fare riferimento non solo al testo della disposizione stessa, ma anche al contesto e agli scopi perseguiti dalla normativa, oltre a considerare la sua genesi.

Quanto al testo letterale della disposizione, essa prevede che l'obbligazione doganale si estingua quando le merci di contrabbando sono sequestrate e successivamente confiscate, senza prevedere alcuna condizione riguardante il momento del sequestro per l'estinzione dell'obbligazione. L'avvocato generale ha sottolineato che la formulazione attuale segna un cambiamento rispetto alla normativa precedente, non subordinando più l'estinzione dell'obbligazione doganale al sequestro contestuale all'introduzione delle merci. Pertanto, l'obbligazione doganale è considerata estinta anche se il sequestro e la confisca avvengono dopo l'introduzione illegale delle merci nel territorio doganale dell'Unione.

Questa interpretazione è coerente con gli obiettivi del codice doganale, compresa l'adozione di sanzioni proporzionate e dissuasive per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione. È importante notare che l'estinzione dell'obbligazione doganale non preclude l'imposizione di sanzioni per violazioni della normativa doganale, in quanto ogni Stato membro è obbligato a prevedere sanzioni effettive e proporzionate in caso di infrazioni (Corte giustizia, 15 aprile 2021, causa C-935/19, Grupa Warzywna Sp. z o.o. contro Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocawiu). Inoltre, l'estinzione dell'obbligazione doganale non impedisce l'applicazione di sanzioni e non pregiudica il loro effetto dissuasivo.

Di conseguenza, l'obbligazione doganale si estingue quando le merci sono sequestrate e successivamente confiscate, anche se già introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione.

La Corte di giustizia ha inoltre esaminato se l'estinzione dell'obbligazione doganale comporti l'estinzione delle obbligazioni connesse, rispettivamente, alle accise e all'iva per le merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione. L'obbligo di versare le accise su tali merci resta dovuto una volta divenuta esigibile, anche se l'obbligazione doganale è estinta. Questo è confermato dal fatto che le merci importate irregolarmente, se sequestrate e confiscate dopo aver lasciato il primo ufficio do-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ganale, sono considerate importate e l'accisa resta esigibile. Inoltre, l'assoggettamento delle merci sequestrate a un regime di deposito doganale non influisce sull'esigibilità delle accise. Pertanto, le accise restano esigibili anche se l'obbligazione doganale è estinta.

Per quanto riguarda l'iva, le importazioni di beni sono soggette all'iva e il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'importazione. La giurisprudenza ha stabilito che l'iva all'importazione e i dazi doganali sono comparabili, derivando entrambi dall'importazione e dall'introduzione delle merci nel circuito economico degli Stati membri. Pertanto, un'obbligazione iva può aggiungersi all'obbligazione doganale se il comportamento illecito suggerisce che le merci sono entrate nel circuito economico dell'Unione, realizzando così il fatto generatore dell'iva. L'iva resta dovuta una volta divenuta esigibile, anche se l'obbligazione doganale è estinta (Corte giustizia, 3 marzo 2021, causa C-7/20, cit.).

In conclusione, l'estinzione dell'obbligazione doganale per sequestro e confisca di merci introdotte illegalmente non implica l'estinzione delle obbligazioni connesse alle accise e all'iva. Di conseguenza, la Corte di giustizia ha confermato che l'estinzione dell'obbligazione doganale non comporta l'estinzione delle obbligazioni connesse alle accise e all'iva per le merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione (Corte giustizia, 7 aprile 2022, causa C-489/20, cit.).

10.2. – *Obbligazione iva e constatazione dell'inosservanza di un obbligo doganale*

La Corte di giustizia ha esaminato se l'iva all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali possa sorgere nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione.

Le importazioni di beni sono soggette all'iva. Ai fini dell'applicazione dell'imposta, esiste un collegamento tra l'iva all'importazione e i dazi doganali: sebbene l'importazione di beni venga effettuata nello Stato membro in cui il bene si trova al momento dell'entrata nell'Unione, l'iva diventa esigibile quando scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi doganali. L'iva all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili, poiché derivano dall'importazione nell'Unione e dalla successiva introduzione delle merci nel circuito economico degli Stati membri. Un'obbligazione a titolo di iva può aggiungersi all'obbligazione doganale se il comportamento illecito che ha generato quest'ultima consente di presumere che le merci siano entrate nel circuito economico dell'Unione e siano state oggetto di consumo, determinando così il fatto generatore

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dell'iva. Tuttavia, tale presunzione può essere rovesciata se si dimostra che, nonostante le violazioni della normativa doganale nello Stato membro in cui sono state commesse, un bene è stato introdotto nel circuito economico dell'Unione in un altro Stato membro, dove era destinato al consumo. In tale caso, il fatto generatore dell'iva all'importazione si verifica in tale altro Stato membro.

Alla luce di tali considerazioni, la Corte di giustizia ha concluso che l'iva all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali sorge nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione, qualora i beni, pur essendo stati fisicamente introdotti nel territorio doganale dell'Unione in un altro Stato membro, siano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro in cui è stata effettuata tale constatazione (Corte giustizia, 3 marzo 2021, causa C-7/20, cit.).

11. – *Base imponibile*

11.1. – *Determinazione della base imponibile*

La Corte di giustizia ha esaminato se, al fine di beneficiare dell'esenzione iva per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni, la registrazione di un'operazione d'importazione comporta sistematicamente l'inclusione delle spese di trasporto nella base imponibile dell'iva, quando il trasporto di una merce importata viene effettuato da un soggetto passivo fra lo Stato membro di introduzione del bene e un altro Stato membro di destinazione.

A tal fine, la Corte di giustizia ha rilevato che l'esenzione iva per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni è subordinata a due condizioni principali: il servizio di trasporto deve essere connesso all'importazione e il valore del trasporto deve essere incluso nella base imponibile dell'iva del bene importato.

La base imponibile per le importazioni di beni è definita come il valore in dogana dei beni secondo le disposizioni dell'Unione. L'inclusione delle spese di trasporto nella base imponibile dell'iva dipende dalla loro inclusione nel valore in dogana. Se le spese di trasporto non sono incluse nel valore in dogana, esse devono essere aggiunte alla base imponibile dell'iva. Pertanto, la registrazione di un'operazione d'importazione non comporta sistematicamente l'inclusione delle spese di trasporto nella base imponibile, a meno che queste spese non siano già incluse nel valore in dogana. L'esistenza di un *Movement Reference Number* (MRN), se non accompagnata da indizi di frode, non implica l'inclusione automatica delle spese di trasporto nella base imponibile. Tuttavia, documenti come la lettera di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vettura CMR e il documento di accompagnamento del transito costituiscono elementi di prova rilevanti, che le autorità fiscali devono considerare per determinare il diritto all'esenzione iva, a meno che non vi siano motivi fondati per dubitarne.

In sintesi, la Corte di giustizia ha concluso che la registrazione di un'operazione d'importazione non implica automaticamente l'inclusione sistematica delle spese di trasporto nella base imponibile dell'iva dei beni importati. L'inclusione di tali spese dipende dalla loro inclusione nel valore in dogana e, se necessario, devono essere aggiunte alla base imponibile dell'iva.

Per quanto riguarda la seconda questione, la Corte di giustizia ha esaminato se uno Stato membro possa rifiutare automaticamente l'esenzione iva per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni, basandosi esclusivamente sulla mancanza di documenti specifici richiesti dalla normativa nazionale, pur in presenza di altri documenti affidabili che dimostrano il diritto all'esenzione.

A tal fine, la Corte di giustizia ha stabilito che, in assenza di disposizioni precise sui documenti necessari per l'esenzione, spetta agli Stati membri stabilire le condizioni per l'esenzione, rispettando però i principi generali del diritto dell'Unione come la certezza del diritto e la proporzionalità. La proporzionalità implica che una misura nazionale non deve essere subordinata esclusivamente al rispetto di obblighi formali senza considerare i requisiti sostanziali. L'esenzione deve essere concessa anche se alcuni documenti formali sono mancanti, a condizione che i requisiti sostanziali siano soddisfatti.

La Corte di giustizia ha concluso che le autorità fiscali non possono rifiutare automaticamente l'esenzione iva per i servizi di trasporto connessi all'importazione di beni solo perché il soggetto passivo non ha presentato i documenti specifici richiesti dalla normativa nazionale, se sono forniti altri documenti affidabili che dimostrano il diritto all'esenzione (Corte giustizia, 7 settembre 2023, causa C-461/21, SC Cartrans Preda SRL contro Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova).

11.2. – *Prestazioni di servizi sovvenzionate con fondi europei*

La Corte di giustizia ha esaminato se le prestazioni di servizi di formazione fornite da un'associazione senza scopo di lucro, che sono principalmente subappaltate a terzi e beneficiano di sovvenzioni fino al 70% dell'importo totale da parte di fondi europei, debbano essere considerate come prestazioni effettuate a titolo oneroso ai sensi della normativa iva. Il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giudice del rinvio chiede se tali prestazioni siano imponibili e se una specifica normativa sia applicabile in tale contesto.

La Corte di giustizia ha chiarito che è compito del giudice del rinvio determinare la natura delle operazioni nel procedimento principale. Tuttavia, fornisce orientamenti interpretativi utili, sottolineando che una prestazione di servizi è considerata "a titolo oneroso" se esiste un nesso diretto tra la prestazione e il corrispettivo effettivamente percepito. Tale nesso è presente quando tra il prestatore e il destinatario esiste un rapporto giuridico che prevede uno scambio reciproco e il compenso ricevuto rappresenta il controvalore effettivo del servizio prestato. Inoltre, il corrispettivo per una prestazione di servizi non deve necessariamente essere versato direttamente dal beneficiario; può essere anche pagato da un terzo. La Corte di giustizia ha confermato che il prezzo di una prestazione, sia esso superiore o inferiore al prezzo di costo o al prezzo normale di mercato, non influisce sulla qualificazione dell'operazione come onerosa, purché il nesso tra prestazione e corrispettivo rimanga intatto.

Nel caso in esame, l'associazione, pur delegando l'esecuzione dei servizi a subappaltatori, è considerata come l'effettivo prestatore dei servizi di formazione ai destinatari. L'associazione emette fatture ai destinatari e riceve il pagamento completo, mentre l'impresa di formazione, che agisce in nome e per conto dell'associazione, riceve il compenso per i servizi forniti. Pertanto, l'associazione deve essere vista come il soggetto che fornisce i servizi ai destinatari.

Inoltre, anche la presenza di un contratto tripartito non cambia il fatto che l'associazione fornisca i servizi di formazione a nome e per conto proprio, tramite un subappaltatore. Infatti, l'associazione rimane il prestatore dei servizi anche se un terzo contribuisce al pagamento, attraverso una sovvenzione che può coprire fino al 70% del costo totale.

In merito al finanziamento, infine, il fatto che le prestazioni siano parzialmente sovvenzionate dal Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR) non impedisce che esse siano considerate come prestazioni a titolo oneroso. D'altra parte, anche se il reddito copre integralmente i costi senza generare profitto, come previsto per le associazioni senza scopo di lucro, ciò non influisce sulla qualificazione della prestazione come onerosa.

Pertanto, la Corte di giustizia ha concluso che le prestazioni di servizi di formazione fatturate da un'associazione senza scopo di lucro, essenzialmente subappaltate a terzi e sovvenzionate da fondi europei, devono essere considerate come effettuate a titolo oneroso e le sovvenzioni provenienti da fondi europei devono essere incluse nella base imponibile come

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

pagamento ottenuto da un terzo (Corte giustizia, 4 luglio 2024, causa C-87/23, cit.).

11.3. – *Conferimenti di immobili a fronte dell'emissione di azioni*

La Corte di giustizia ha esaminato se la base imponibile di un conferimento di beni immobili da parte di una società (prima società) nel capitale di un'altra società (seconda società) in cambio di azioni debba essere determinata in funzione del valore di emissione di tali azioni, qualora le società coinvolte abbiano concordato che il corrispettivo del conferimento sarà costituito dal valore di emissione delle azioni stesse.

La Corte di giustizia ha osservato che la base imponibile include tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Tale corrispettivo può assumere diverse forme e non è necessariamente in denaro, come dimostrano i contratti di permuta. In effetti, sia il corrispettivo in natura sia quello in denaro sono trattati in modo analogo sotto il profilo della normativa iva.

È essenziale che la cessione di beni o la prestazione di servizi sia effettuata a titolo oneroso, ossia deve esistere un nesso diretto tra il bene o servizio fornito e il corrispettivo ricevuto. Questo nesso diretto implica che il valore del bene o della prestazione possa essere espresso in denaro e che il compenso ricevuto rappresenti il valore effettivo del servizio prestato.

Nel caso in esame, la prima società ha effettuato diversi aumenti di capitale acquisendo beni immobili da altre società e ha emesso azioni della seconda società come corrispettivo per questi beni. Si verifica quindi un nesso diretto tra il trasferimento dei beni immobili e l'assegnazione delle azioni. Il valore delle azioni può essere espresso in denaro. Secondo il diritto polacco, il valore nominale delle azioni rappresenta il valore definito al momento della creazione della società e può differire dal valore di emissione delle azioni emesse successivamente. Il valore di emissione può variare in funzione del valore della società al momento dell'emissione delle azioni, che potrebbe essere più alto o più basso rispetto al valore nominale iniziale.

La giurisprudenza stabilisce che la base imponibile per una cessione di beni deve corrispondere al corrispettivo effettivamente ricevuto dal soggetto passivo, rappresentando il valore soggettivo percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi. Pertanto, il valore soggettivo del corrispettivo per il conferimento degli immobili è rappresentato dal valore che le altre società attribuiscono alle azioni della seconda società al momento dell'emissione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Dai contratti conclusi risulta che il corrispettivo per il conferimento dei beni immobili corrisponde al valore di emissione delle azioni. La valutazione del prezzo di emissione non è influenzata dal fatto che tale valore possa essere stato determinato attraverso una valutazione di mercato degli immobili conferiti. Anche se il prezzo di emissione è stato stabilito dopo una valutazione di mercato, ciò non dimostra che la base imponibile dell'iva debba essere determinata secondo un valore oggettivo piuttosto che secondo il valore soggettivo concordato dalle parti.

Inoltre, sebbene vi sia una possibilità che gli Stati membri considerino il valore nominale per prevenire elusioni o evasione fiscale, tale disposizione deve essere interpretata restrittivamente.

Alla luce di quanto sopra, la Corte di giustizia ha concluso che la base imponibile di un conferimento di immobili da parte di una prima società nel capitale di una seconda società in cambio di azioni deve essere determinata in funzione del valore di emissione di tali azioni, qualora le società abbiano concordato che il corrispettivo del conferimento sarà costituito da detto valore di emissione (Corte giustizia, 8 maggio 2024, causa C-241/23, P. sp. z o.o. contro Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie).

11.4. – *Operazioni di prelievo di un bene della propria impresa*

La Corte di giustizia ha esaminato se il prezzo di costo debba includere non solo i costi diretti di fabbricazione o produzione, ma anche i costi indirettamente imputabili, come le spese di finanziamento, e se nel calcolo di tale prezzo debbano rientrare unicamente i costi gravati da iva a monte. Ciò considerando che, secondo la direttiva iva, per le operazioni di prelievo o destinazione di beni da parte di un soggetto passivo, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo. La Corte di giustizia ha già chiarito che questa regola rappresenta una deroga alla regola generale che prevede l'inclusione di tutto ciò che costituisce il corrispettivo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi. Inoltre, è evidente che solo in assenza di prezzo di acquisto il prezzo di costo è rilevante.

La Corte di giustizia ha stabilito che per "prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo" si intende il valore residuo del bene al momento del prelievo. Per un'operazione di destinazione, la base imponibile corrisponde al valore del bene determinato al momento della destinazione, considerando i costi di trasformazione. Nel caso specifico, il giudice del rinvio ha segnalato che non è possibile determinare un prezzo di acquisto, dato che le parti non sono collegate a una rete che permetta il

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ricevimento di calore a titolo oneroso, il che dovrà essere verificato dal medesimo giudice.

La Corte di giustizia ha anche osservato che, a differenza del criterio del prezzo di costo, il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili permette all'autorità fiscale di basarsi sui prezzi di mercato senza necessità di esaminare dettagliatamente gli elementi di valore che hanno determinato tale prezzo. Pertanto, la determinazione del prezzo di costo compete all'autorità tributaria e deve considerare tutti gli elementi rilevanti per calcolare un prezzo che si avvicini il più possibile al prezzo di acquisto, includendo sia i costi diretti che indiretti, come le spese di finanziamento, e non esclusivamente i costi gravati da iva a monte.

In conclusione, il prezzo di costo, qualora il prezzo di acquisto non sia disponibile, deve riflettere il più fedelmente possibile il prezzo di acquisto e pertanto includere sia i costi diretti sia quelli indiretti, indipendentemente dal fatto che tali costi siano stati o meno gravati da iva a monte. Di conseguenza, la Corte di giustizia ha concluso che il prezzo di costo deve includere non solo i costi diretti di fabbricazione o produzione, ma anche i costi indirettamente imputabili, come le spese di finanziamento (Corte giustizia, 25 aprile 2024, causa C-207/23, cit.).

11.5. – *Elementi da includere nella base imponibile*

La Corte di giustizia ha esaminato se disposizioni o prassi nazionali che, in caso di reintroduzione in deposito fiscale di prodotti energetici destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento, possano prevedere che l'iva sia dovuta sull'importo fissato dall'autorità tributaria come supplemento di accisa, applicato ai prodotti con l'aliquota di accisa prevista per il gasolio destinato ad essere utilizzato come carburante per motori.

Secondo la normativa, sono soggette ad iva le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce come tale. L'iva diventa esigibile al momento della cessione di beni o della prestazione di servizi, indipendentemente dal pagamento del corrispettivo.

Le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, eccetto l'iva stessa, devono essere inclusi nella base imponibile solo se presentano un nesso diretto con la cessione di beni, il che implica che il fatto generatore di tali imposte deve coincidere con quello dell'iva.

Nel caso specifico, sebbene il supplemento d'accisa applicato debba essere incluso nella base imponibile dell'iva, tale inclusione è possibile solo se il supplemento rispetta il principio della tassazione dei prodotti ener-

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

getici in funzione del loro uso effettivo. Pertanto, il supplemento di iva calcolato su detto supplemento d'accisa sarà dovuto e diventerà esigibile solo al momento di una cessione imponibile del prodotto energetico per il suo utilizzo come carburante per motori.

Sulla scorta di tali elementi, la Corte di giustizia ha concluso che il sistema comune dell'iva nel senso che ostano a disposizioni o prassi nazionali che, in caso di reintroduzione in deposito fiscale di prodotti energetici destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento, prevedano che l'iva sia dovuta sull'importo fissato dall'autorità tributaria come supplemento di accisa, applicato ai prodotti con l'aliquota di accisa prevista per il gasolio destinato ad essere utilizzato come carburante per motori, a meno che non venga effettuata un'operazione imponibile consistente in una cessione del prodotto energetico per il suo utilizzo come carburante per motori (Corte di giustizia, 25 aprile 2024, causa C-657/22, SC Bitulpetrolium Serv SRL contro Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploieşti).

FAUSTO CAPELLO

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INDICE ANNATA 2024

SCOGLI

ANDREA CARINCI, *Le novità apportate dal d.lgs. n. 219 del 2023 al tema degli effetti della notifica dell'atto ad uno dei coobbligati* 1, 1

ALBERTO COMELLI, *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale tra vecchie e nuove (in)certezze applicative* 6, 1943

FRANCO RANDAZZO, *Profili di orientamento nel raccordo tra norme del processo tributario e norme del processo civile* 2, 405

FRANCO RANDAZZO, *Le varianti nel percorso di eventuale efficacia del giudicato esterno nel processo tributario* 3, 817

DOTTRINA

PATRIZIA ACCORDINO, *L'accesso agli atti del procedimento tributario: molto rumore per nulla?* 5, 1593

FABRIZIO AMATUCCI, *Il rafforzamento della tutela dell'affidamento quale presupposto essenziale dell'adempimento collaborativo* 4, 1185

GAETANO BONIFACIO, *L'ampliato orizzonte processuale di non punibilità dei reati tributari* 1, 94

LUCIANA CAPO, *L'oscuramento delle sentenze alla luce del nuovo diritto all'oblio* 2, 553

GIUSEPPE CORASANITI, *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della* lex mitior *nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario* 4, 1270

MICHELE D'ALONZO, *Conclusione del «controllo» tributario per «definizione» dell'accertamento con «adesione» del contribuente* 2, 434

MICHELE D'ALONZO, *Conclusione del «controllo» tributario per «definizione» dell'accertamento con «adesione» del contribuente* 3, 824

VITTORIO DE BONIS, *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. n. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024* 6, 2091

MARIALUISA DE VITA - GIACOMO PILLA, *La testimonianza scritta nel rito tributario: spunti e suggestioni dal processo civile e amministrativo* 1, 61

GUGLIELMO FRANSONI, *Motivi di ricorso e ordine delle questioni nel processo tributario* 6, 2071

FRANCO GALLO, *Costituzione, federalismo fiscale e autonomia differenziata* 2, 414

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

FRANCO GALLO, *Qualche osservazione sul libro di Stefano Fassina: «Perché l'autonomia differenziata fa male anche al Nord»* 6, 1956

FILIPPO LUIGI GIAMBRONE, *Fiscalità sostenibile e diritto di proprietà in Europa: sfide e opportunità nell'era della transizione ecologica* 6, 1978

ANTONIO LOVISOLO, *«Doppio binario» fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e «definizioni» tributarie* 4, 1310

GIUSEPPE MARINO, *Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo* 6, 1964

GIUSEPPE MELIS, *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023* 5, 1682

MARIA GRAZIA ORTOLEVA, *I provvedimenti dell'ente impositore e quelli dell'agente della riscossione a garanzia della proficuità dell'esazione dei crediti erariali e non* 6, 2020

ANNALISA PACE, *La crisi pandemica e la guerra come elementi di amplificazione della diseguaglianza di genere: la possibile risposta fiscale della* gender tax 3, 914

ANDREA JONATHAN PAGANO, *Composizione negoziata della crisi e profili fiscali: tra problemi irrisolti e prospettive future* 3, 949

ANDREA PODDIGHE, *Il principio di inerenza e la tutela dell'ambiente in una economia sostenibile* 5, 1620

ANDREA PURPURA, *Alcune riflessioni sul riformato interpello tributario* 4, 1208

FRANCO RANDAZZO, *Osservazioni in tema di* cram down *fiscale e contributivo nel codice della crisi* 3, 935

FRANCO RANDAZZO, *Transazione e* cram down *fiscale e contributivo nelle recenti modifiche del codice della crisi d'impresa e insolvenza* 6, 2007

ALBERTO RENDA, *I termini di accertamento dei crediti non spettanti e inesistenti tra la pronuncia delle Sezioni Unite e le prospettive di riforma* 4, 1285

MATTEO TARGHINI - MICHELE BOCCHINI, *Il difficile coordinamento impositivo della capacità economica manifestata dalle società personali* 1, 4

MATTEO TARGHINI, *Il regime naturale di «esenzione» delle «cessioni di fabbricati» nel sistema comune dell'iva e la sommaria trasposizione nella legge iva italiana della nozione di «trasformazione di edifici»* 4, 1254

MATTEO TARGHINI, *Le condizioni di inesigibilità delle accise in caso di distruzione o perdita dei prodotti in regime sospensivo: da cautela fiscale contro possibili evasioni a machiavello per imporre una taglia* 5, 1661

ANTONIO FELICE URICCHIO, *La fiscalità locale tra pluralismo istituzionale e autonomia differenziata* 4, 1234

VELIA VADALÀ - MARIA VITTORIA SERRANÒ, *L'istituto dell'accollo e le «indebite»*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

*compensazioni alla luce del principio di proporzionalità ex art. 10-*ter *dello Statuto dei diritti del contribuente* 5, 1645

NICOLÒ ZANOTTI, *Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR* 1, 34

NICOLÒ ZANOTTI, *La tutela cautelare riformata: pregi (pochi) e difetti (molti)* 5, 1709

RUBRICHE

FABIO GRAZIANO - MASSIMO PROCOPIO, *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale* 1, 111; 2, 584; 3,964; 4, 1323; 5, 1738; 6, 2158

DOCUMENTI

CESARE GLENDI, *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili «escrescenze» nel decreto attuativo.* 1, 163

CESARE GLENDI, *Dal «processo» al «contenzioso»: la contro-riforma fiscale* 2, 582

CESARE GLENDI, *Sulla riforma della riscossione fiscale rimangono cruciali antinomie* 3, 958

CESARE GLENDI, *(Contro)riforma del contenzioso tributario. Così non va!* 3, 961

CESARE GLENDI, *Riforma del sistema sanzionatorio. Cosa cambia per l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario?* 4, 1366

CESARE GLENDI, *Testo unico della Giustizia tributaria.* Nihil sub sole novi*!* 5, 1771

CESARE GLENDI, *Riscossione: due «silenzi assordanti» nel decreto attuativo della delega fiscale* 6, 2205

CESARE GLENDI, *L'«inquietante aurora» della «prima» magistratura tributaria* 6, 2199

ANDREA GIOVANARDI, *Riforma del processo tributario: le criticità restano, ma si è almeno evitata l'udienza in presenza in assenza dei giudici* 1, 159

ENRICO MANZON, *L'incerta alba della quinta magistratura* 6, 2190

PAOLO PIANTAVIGNA, *Sentenze tributarie in forma semplificata: perché non è una buona novella* 1, 166

NOTE A SENTENZA

EMANUELE ARTUSO - ALDO TRAVAIN, *Brevi spunti sul contraddittorio endoprocedimentale, tra afflati unionali e (discutibili) scenari futuri* 4, 1369

ERNESTO MARIA BAGAROTTO, *L'indeducibilità dei costi da reato: tra questioni processuali e tassazione al lordo* 5, 1789

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

ANDREA BERALDO, *Il contributo unificato »raddoppiato» in ipotesi di improcedibilità del ricorso per cassazione notificato dal ricorrente, ma non depositato* ex *art. 369 c.p.c.* 6, 2285

LUIGI BOCANELLI, *La rilevanza del centro di interessi vitali in sede di risoluzione del conflitto di residenza fiscale tra Italia e Repubblica Ceca* 6, 2276

GAETANO BONIFACIO, *Mancanza di querela e immediata declaratoria della causa di improcedibilità del reato* 3, 1122

GETANO BONIFACIO, *Il rapporto temporale tra confisca e prescrizione del reato* 5, 1854

ANTONIO BORGHETTI, *Un quadro normativo senza cornice: il difficile rapporto tra Arte e Fisco* 3, 1041

MATTEO BUSICO, *La mancata sottoscrizione del ricorso per cassazione è sanabile?* 5, 1836

FRANCESCO CAMPODONICO, *Nuova rimessione alla Consulta della norma in materia di aggio esattoriale. Dopo la riforma del 2021 quali speranze residuano per i contribuenti «esclusi»?* 3, 1097

DANIELE CANÉ, *Contributi a fondo perduto e giurisdizione tributaria* 1, 261

FRANCESCO CASTRO, *La rinuncia a crediti da parte dei soci: il tramonto della tesi dell'incasso giuridico* 2, 603

FABIO COCCO, *Riflessioni in tema di stabile organizzazione personale nell'era pre-BEPS e* post-*BEPS* 6, 2207

VINCENZO DELLI PRISCOLI, *La deducibilità dei costi per l'acquisto di vestiario: l'evoluzione giurisprudenziale del principio di inerenza e le criticità sull'applicazione dell'accertamento parziale* 5, 1773

SANTA DE MARCO, *L'applicazione delle aliquote iva ridotte e la correlazione tra principio di neutralità dell'iva e «punto di vista del consumatore medio»* 2, 635

ANDREA FOLCARELLI, *Spunti sulla perenne attualità del brocardo* «negativa non sunt probanda» *e sulla corretta valorizzazione dei piani di classifica consortili* 5, 1806

CHIARA GIANONCELLI, *Tra opere d'arte e reddito imponibile: il collezionista, lo speculatore occasionale e il mercante d'arte* 1, 239

CHIARA GIANONCELLI, *L'evoluzione delle piattaforme digitali quali connubio tra segnalazione, sostituzione e responsabilità d'imposta* 6, 2235

GABRIELE GIUSTI, *I riflessi fiscali dell'invalidità negoziale, tra imponibilità degli arricchimenti ed indeducibilità dei costi* 2, 618

CESARE GLENDI, *La Suprema Corte,* ante litteram*, cassa e boccia la «deformata» disciplina dell'autotutela tributaria* ex *d.lgs. n. 219 del 2023* 2, 677

ILARIA LANTERI, *Fallimento e prescrizione del credito dell'Amministrazione finanziaria* 2, 658

NICOLA LANTERI, *Per la Corte di Cassazione i proventi erogati da società estere*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

trasparenti non sono soggetti al regime parzialmente esentativo di cui all'art. 89 del t.u.i.r. applicabile ai dividendi: i contorni della disciplina tributaria delle «partnership» *estere rimangono ancora incerti* 1, 222

ANTONIO LOVISOLO, *Osservazioni sull'utilizzo delle presunzioni «non legali» nella recente giurisprudenza della Suprema Corte* 4, 1432

MARINO MARINELLI - FRANCESCO D'AMBROSI, *«Il Re è nudo!»: la Corte di Cassazione muta finalmente il proprio ultracinquantennale orientamento in tema di liquidazione dell'imposta di registro applicabile alla sentenza che accerta la simulazione (assoluta o relativa) di un atto negoziale* 3, 1069

SILVIA MARINONI, *I confini della legittimazione processuale suppletiva del fallito nell'ipotesi di inerzia del curatore e la rilevanza, anche costituzionale, del rapporto tributario* 4, 1380

LUDOVICO NICOTINA, *Anabasi, catabasi ed ecatombe di un appello tributario. Osservazioni sulla sanatoria della capacità di stare in giudizio dell'Agente della riscossione* 6, 2238

ROBERTO PATINI, *La legittimazione processuale e sostanziale del fallito rispetto agli atti di giurisdizione speciale ed esclusiva. Il giudicato* 4, 1380

MASSIMO PROCOPIO, *Il principio dell'inerenza e l'improcrastinabile intervento del legislatore diretto a conferire maggiore certezza alle scelte dei soggetti passivi d'imposta* 3, 1017

CLAUDIO SOTTORIVA - GIOVANNI VETRUGNO, *Qualche ulteriore considerazione in merito al trattamento contabile e fiscale delle plusvalenze e delle permute nell'ambito delle società di calcio professionistiche* 1, 170

GIUSEPPE VERNA, *Le sanzioni tributarie non producono interessi neanche nel periodo di sospensione del pagamento delle imposte* 4, 1443

STEFANO ZAGÀ, *Brevi note sul divieto di «motivazione postuma» dei provvedimenti tributari (*ante *e* post *riforma fiscale)* 3, 1000

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

FAUSTO CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia iva (2020 - 2024) - Parte prima* 5, 1882

FAUSTO CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia iva (2020 - 2024) - Parte seconda* 6, 2331

ALESSIO ELIA, *Il dazio e l'obbligazione doganale (2019-2023) - Parte prima* 2, 687

ALESSIO ELIA, *Il dazio e l'obbligazione doganale (2019-2023) - Parte seconda* 4, 1458

RITA FRANCESCHELLI, *L'estinzione delle società* 3, 1139

GIOVANNI TURRI, *I reati penali tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - Parte terza* 1, 296

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

INDICE CRONOLOGICO DELLA GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia UE

sez. VII, 9 settembre 2021, causa C-406/20 ..... 2, 635

Consiglio di Stato

sez. IV, 24 ottobre 2023, n. 9188 ..... 6, 2235

Corte di Cassazione

sez. trib., 12 gennaio 2023, n. 661 ..... 1, 170

sez. VI - T, 23 gennaio 2023, n. 2541 ..... 4, 1369

sez. trib., ord. 8 marzo 2023, n. 6874 ..... 1, 239; 3, 1041

sez. un. civ., 28 aprile 2023, n. 11287 ..... 4, 1380

sez. trib., ord. 8 maggio 2023, n. 12163 ..... 2, 168

sez. trib., 9 giugno 2023, n. 16415 ..... 2, 658

sez. trib., 12 giugno 2023, n. 16595 ..... 2, 603

sez. un., 17 luglio 2023, n. 20621 ..... 6, 2285

sez. trib., 6 ottobre 2023, n. 28154 ..... 1, 222

sez. III pen., 13 ottobre 2023, n. 41579 ..... 5, 1854

sez. IV pen., 3 novembre 2023, n. 44160 ..... 3, 1122

sez. trib., ord. 12 dicembre 2023, n. 34772 ..... 3, 1017

sez. trib., ord. 10 gennaio 2024, n. 992 ..... 6, 2207

sez. trib., 11 gennaio 2024, n. 1126 ..... 3, 1000

sez. trib., 25 gennaio 2024, n. 2437 ..... 2, 677

sez. trib., 28 febbraio 2024, n. 4950 ..... 3, 1069

sez. un. civ., 12 marzo 2024, n. 6477 ..... 5, 1836

sez. trib., ord. 19 marzo 2024, n. 7275 ..... 5, 1789

sez. trib., ord. 13 giugno 2024, n. 16493 ..... 4, 1432

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sez. trib., 14 giugno 2024, n. 16629 ..... 4, 1435

Corti di Giustizia tributaria di secondo grado

Roma, sez. I, 9 gennaio 2024, n. 243 ..... 5, 1806

Milano, sez. I, 1° febbraio 2024, n. 338 ..... 4, 1443

Sicilia, sez. XV, 9 febbraio 2024, n. 1112 ..... 6, 2308

Milano, sez. VII, 12 febbraio 2024, n. 468 ..... 5, 1773

Liguria, ord. 6 marzo 2024, n. 183 ..... 3, 1097

Corti di Giustizia tributaria di primo grado

Agrigento, ord. 31 marzo 2023, n. 428 ..... 1, 261

Roma, 2 novembre 2023, n. 13118 ..... 6, 2276

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RIVISTE 2025

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE DIGITALE

Tutti gli abbonati a Diritto e pratica Tributaria possono accedere gratuitamente alla rivista DPTI nelle versioni digitali per pc, tablet e smartphone, disponibili in **Edicola Professionale**, la più ricca e autorevole biblioteca digitale per il professionista.

Per attivare l'accesso e usufruire dei contenuti delle versioni digitali, legga le istruzioni pubblicate nelle pagine successive.

Wolters Kluwer

CEDAM

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DPTI ONLINE

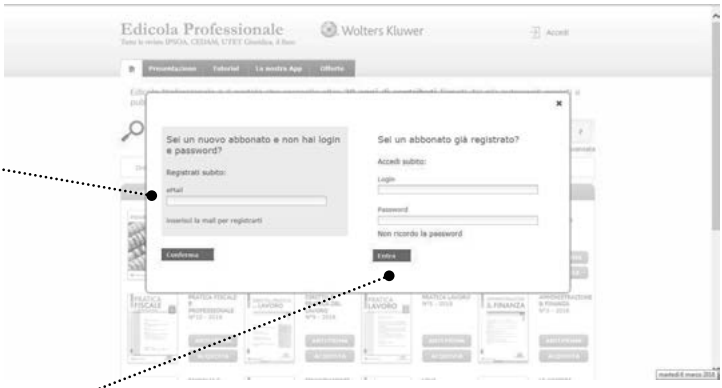
COLLEGARSI AL SITO **www.edicolaprofessionale.com**

1

SE NON DISPONE DI LOGIN E PASSWORD

A. clicchi su "Accedi"

B. compili il form come richiesto, riceverà le credenziali nella sua casella di posta elettronica



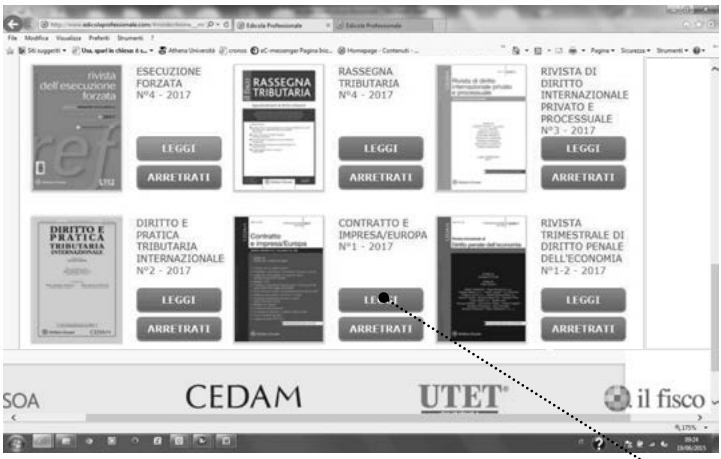
C. inserisca nell'apposita area la login e password ricevute mezzo mail e acceda ai contenuti come descritto al punto successivo.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2

SE GIÀ IN POSSESSO DI LOGIN E PASSWORD

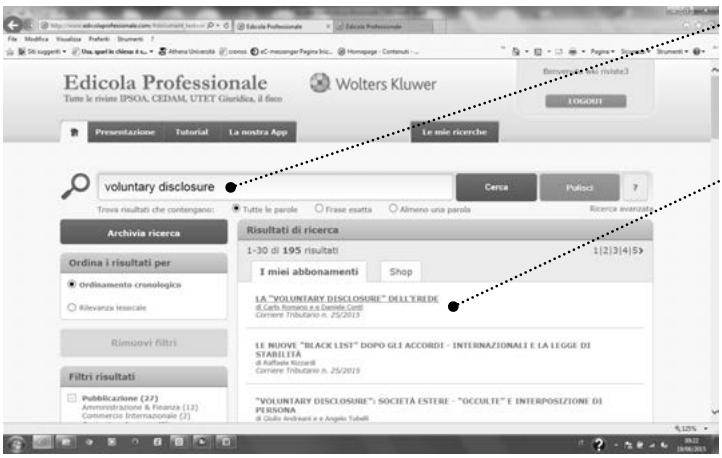
(ad esempio, quelle utilizzate per Diritto e Pratica tributaria o per i siti Ipsoa) clicchi su "Accedi" e loggarsi nell'apposita area



3

CONSULTARE LA RIVISTA CON DUE MODALITÀ:

A. facendo clic su *Leggi* e/o *Arretrati* in corrispondenza della copertina della rivista presente nell'area "I miei Abbonamenti". In questo modo potranno essere scaricati i pdf dei singoli fascicoli.



B. facendo una ricerca a testo libero. In questo modo potrà essere scaricato il pdf dell'articolo oggetto della ricerca.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

Si avverte che è on line (*www.edicolaprofessionale.com/DPTI*) il fascicolo n. 3/2024, con il seguente indice:

DOTTRINA

FILIPPO CASTAGNARI, *The taxation of the «digital economy» in the international and EU legal context. Perspectives on the resort to e-arbitration to settle digital-related disputes between tax administrations and taxpayers* 623

ANNA RITA CIARCIA, *Brevi note sulla detraibilità, ai fini iva, delle spese per le attività di carattere preparatorio* 678

ADRIANA FABIOLA MARTÍN-CÀCERES, *L'intelligenza artificiale nei procedimenti di accertamento e di ispezione nell'ordinamento giuridico tributario spagnolo* 700

CATERINA VERRIGNI, *C'è spazio per un utilizzo ragionevole dell'intelligenza artificiale nell'ambito dell'accertamento tributario?* 739

ALESSANDRO ZUCCARELLO, *Le fattispecie tributarie a rilevanza pluriennale tra disciplina dei tributi e accertamento: una analisi comparata fra diritto spagnolo e diritto italiano* 755

RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, *Convenzioni internazionali* 786

DANIELE MANDELLI, *Internet* 795

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DELL'UNIONE EUROPEA

GIOACCHINO GALIZIA, *Sezione I. Massimario* 800

PIERPAOLO ROSSI MACCANICO, *Sezione II. Rassegna di giurisprudenza* 812

Massimario della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

Sentenza del 11 gennaio 2024, causa, C-537/22, *Global Ink Trade Kft.Vs. Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria* 800

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenza del 11 gennaio 2024, causa, C-433/22, *Autorità tributaria e doganale, Portogallo Vs. HPA – Construções SA* 802

Sentenza del 18 gennaio 2024, causa, C-791/22, *G.A. Vs. Ufficio doganale principale di Braunschweig, Germania* 803

Sentenza del 30 gennaio 2024, causa, C-442/22, *P sp. z.o.o. Vs. direttore della sezione dell'amministrazione tributaria di Lublino, Polonia* 804

Sentenza del 8 febbraio 2024, causa, C-733/22, *Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» di Sofia, Bulgaria Vs. «Valentina Heights» EOOD* 805

Sentenza del 22 febbraio 2024, causa, C-674/22 *Comune di Dinkelland, Paesi Bassi Vs. Esattore delle imposte, Paesi Bassi* 806

Sentenza del 22 febbraio 2024, causa, C-694/22, *Commissione Vs. Repubblica di Malta* 807

Sentenza del 29 febbraio 2024, causa C-676/22, *Energy s.r.o. Vs. Direzione delle finanze d'appello, Repubblica ceca* 808

Sentenza del 29 febbraio 2024, causa, C-314/22, *«Consortium Remi Group» AD Vs. Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e previdenziale» di Varna, Bulgaria* 819

Rassegna della giurisprudenza tributaria dell'Unione europea

A. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – iva, Dogane e Imposte Indirette

Sentenza del 11 aprile 2024, C-122/23, Legafact, *La Corte UE considera giustificata l'applicazione estensiva del regime di franchigia iva per le piccole imprese ai sensi dell'articolo 278 della direttiva* 812

Sentenza del 18 aprile 2024, C-68/23, M-GBR, *La Corte limita la qualificazione dei buoni acquisto multiuso al fine di evitare l'elusione dell'iva dovuta sulle cessioni di beni dei quali i buoni costituiscono corrispettivo* 815

Sentenze riunite del 18 aprile 2024, C-89/2023, *La Corte di giustizia stabilisce che le prestazioni di servizi relative all'organizzazione di vendite all'asta di beni dati in pegno non hanno carattere accessorio rispetto alle dazioni di credito su pegno, in quanto tra di loro indipendenti* 818

Sentenza del 18 aprile 2024, C-509/22, *La Corte di giustizia stabilisce che l'accisa sui prodotti distrutti in caso di perdita accidentale è comunque dovuta in quanto non rientra nella definizione di forza maggiore ai sensi del diritto UE* 820

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenza del 25 aprile 2024, C-667/22, *La Corte di giustizia stabilisce che l'iva e le accise sono dovute all'atto della reintroduzione nel deposito fiscale di prodotti energetici precedentemente estratti per essere destinati all'immissione in consumo ma poi restituiti, ma che ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni gli stati membri devono rispettare il principio di proporzionalità* 823

Sentenza del 30 maggio 2024, C-743/22, *La Corte di giustizia non permette aliquote regionali differenziate per le accise gravanti sugli stessi prodotti energetici all'interno di uno stesso stato membro* 826

Sentenza del 4 luglio 2024, C-87/23, *La Corte di giustizia conferma la soggettività passiva iva di un'associazione senza scopo di lucro la cui attività ha natura economica, in quanto comparabile a quella di altri soggetti passivo iva esercenti un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva indebito all'esercizio del diritto di detrazione dell'iva* 829

Sentenza del 4 luglio 2024, C-179/2322, *La Corte di giustizia chiarisce quando le commissioni di gestione percepite da un organismo di gestione collettiva dei diritti d'autore e i relativi compensi spettanti agli autori devono essere soggette a iva* 832

Sentenza del 11 luglio 2024, C-184/23, *La Corte di giustizia chiarisce quando le prestazioni interne ad un gruppo di soggetti giuridicamente indipendenti ma tra loro vincolati possono essere soggette a iva* 835

Sentenza del 12 settembre 2024, C-243/23, *La Corte di giustizia segue un approccio sostanziale nello stabilire l'estensione del termine di rettifica della possibilità di detrarre l'imposta pagata per i lavori di ristrutturazione di immobili acquisiti come beni strumentali e garantire la neutralità dell'imposta* 837

Sentenza del 12 settembre 2024, C-248/23, *La Corte di giustizia considera spettante la riduzione dalla base imponibile iva del fornitore di medicinali relativamente all'ammontare dei contributi obbligatori versati da questo all'ente statale di assicurazione malattia che li utilizza per rimborsare alle farmacie le riduzioni di prezzo dei medicinali venduti al pubblico* 841

B. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Altri sviluppi del diritto UE rilevanti per la materia tributaria

Sentenza del 11 giugno 2024, C-221/22, *La Corte di giustizia infligge alla commissione un rimedio restitutivo, stabilendo che essa deve pagare interessi di mora sul rimborso di una sanzione pecuniaria che la stessa aveva indebitamente inflitto a titolo provvisorio ed in seguito annullata* 844

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenza del 3 giugno 2024, C-696/22, *La Corte di giustizia definisce la portata del rispetto del diritto di difesa, quale principio generale del diritto UE, stabilendo che l'accertamento iva fondato su elementi di fatto e di diritto sui quali l'interessato non ha potuto prendere posizione è annullabile, quando tali elementi avrebbero potuto portare ad un risultato diverso per l'interessato* 849

C. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria, Libertà Fondamentali e Restrizioni Fiscali – Imposte Dirette

Sentenza del 25 aprile 2024, C-276/22, *La Corte di giustizia stabilisce che le disposizioni del codice civile italiano non possano ingiustificatamente limitare il trasferimento in Lussemburgo della sede sociale della società italiana che si occupa della gestione di immobili* 854

Sentenza del 30 maggio 2024, C-627/22, *La Corte di giustizia conferma l'applicabilità al soggetto espatriato delle agevolazioni fiscali tedesche anche a favore dei lavoratori transfrontalieri nel quadro dell'accordo UE-Svizzera* 857

Sentenza del 29 luglio 2024, C-39/23, *La Corte di giustizia considera una normativa nazionale che esenta i fondi pensione statali residenti dal-la ritenuta alla fonte ma applica la ritenuta alla fonte ai fondi pensione statali non residenti contraria alla libera circolazione dei capitali* 859

Sentenza del 29 luglio 2024, C-623/23, *La Corte di giustizia UE conferma che gli obblighi di rilevazione dei meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva sono compatibili coi principi di legalità e non discriminazione* 862

Sentenza del 26 settembre 2024, C-387/22, *La Corte di giustizia considera compatibile con la libera prestazione di servizi una normativa nazionale che limita in maniera proporzionata i benefici fiscali a favore dei soli lavoratori edili impiegati in lavori locali, e non a quelli impiegati all'estero* 867

Sentenza 26 settembre 2024, C-432/23, *La Corte di giustizia conferma che il segreto delle comunicazioni tra avvocato e proprio cliente è inderogabile, anche in caso di uno scambio di informazioni su richiesta dell'autorità competente di un altro stato membro ai sensi della direttiva DAC 6* 871

D. Applicazione del diritto primario UE e principi generali rilevanti in materia tributaria – Aiuti di Stato

Sentenza del 17 aprile 2024, T-112/22, *Il tribunale respinge il ricorso contro la decisione della commissione di non sollevare obiezioni sull'imposta svedese sui rischi bancari sistemici a carico*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dei soli enti creditizi il cui debito supera una de-terminata soglia in quanto misura non selettiva 874

Sentenza del 30 maggio 2024, C-110/23 P, *La Corte di giustizia conferma la natura di aiuto di un'esenzione dall'imposta sulle società concessa a favore degli utili generati dalle autorità portuali dei Paesi Baschi* 878

Sentenza del 10 settembre 2024, C-465/20 P, *La Corte di giustizia conferma la natura di aiuto di un'esenzione dall'imposta sulle società concessa a favore degli utili generati dalle autorità portuali dei Paesi Baschi* 882

Sentenza del 19 settembre 2024, C-555/22 P; C-556/22 P; C-564/22 P, *Nell'esaminare certe deroghe al regime britannico CFC per i profitti tratti da funzioni significative nel Regno Unito, la Corte di giustizia stabilisce che sia il tribunale che la commissione avevano errato nel ritenere l'esistenza di un vantaggio selettivo nella disapplicazione delle norme applicabili alle CFC quale deroga al sistema generale dell'imposta sulle società nel Regno Unito* 890

Sentenza del 26 settembre 2024, C-710/22, *La Corte di giustizia respinge l'appello di Jcdecaux contro la sentenza del tribunale che confermava la competenza della commissione a determinare l'esistenza di un aiuto di stato nel vantaggio consistente nell'esenzione individuale dalla tassa di occupazione di suolo pubblico, nel quadro del contratto fornitura di spazi pubblicitari urbani alla città di Bruxelles* 895

COMMENTO ALLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E INTERNAZIONALE IN MATERIA TRIBUTARIA

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *La* branch profit tax *francese e la sua compatibilità con la libera circolazione dei capitali garantita dal diritto UE. Spunti di comparazione con la tassazione italiana dei dividendi in uscita ai sensi dell'art. 27, d.p.r. n. 600 del 1973* 900

MARCO GREGGI, *I presupposti costituzionali per la tassazione degli extraprofitti (ai limiti dello stato di eccezione)* 913

CHIARA LATTANZI, *Note sull'onere della prova in materia di prezzi di trasferimento alla luce del novellato art. 5*-bis *del d.lgs. 546 del 1992* 944

DANIELA MENDOLA, *La* Sugar Tax*: un tributo con fini extrafiscali con cui il legislatore si allinea agli obiettivi di tutela del diritto alla salute in ambito unionale, internazionale e comparato* 963

ANDREA QUATTROCCHI, *Il difficile bilanciamento del principio del*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

primato del diritto europeo e dei diritti fondamentali dei soggetti coinvolti in procedimenti penali 966

ANGELICA CHIARA TAZZIOLI, *Abuso della disciplina convenzionale contro le doppie imposizioni: il caso della tassazione dei dividendi* 999

RASSEGNA BIBLIOGRAFICA

D.W. BLUM, *Normativity in International Tax Law. A Legal Theoretical Inquiry into Contemporary International Tax Discourse/ (Daniele Canè)* 1016

PALOMA GARCIA CÓRDOBA, *Las disputas tributarias bajo los arbitrajes internacionalesde inversiones* (Joshua Pownall Montoya) 1028

Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 1032

Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 1034

Manifiesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale 1035

I contributi pubblicati nella sezione Dottrina e le Note a sentenza sono tutti stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore di diritto tributario italiano o straniero, selezionato tra quanti hanno pubblicato su argomenti correlati ai suddetti contributi.

Policy Open access per ricerca finanziata con fondi pubblici

Per i contributi che documentano i risultati di **ricerca finanziata con fondi pubblici** (art. 4, L. n. 112/2013), l'Editore si riserva di valutare le richieste di pubblicazione in **Open access (O.A.)** entro il limite massimo del **5% degli articoli** annualmente pubblicati sulla Rivista.
La richiesta di pubblicazione in O.A. deve essere contestuale all'**invio dell'articolo** alla redazione e corredata dall'apposita **scheda di progetto** fornita dall'Editore.
Una volta ottenuta l'autorizzazione, è consentito esclusivamente il caricamento in **archivi elettronici istituzionali o disciplinari aperti** (es. Iris-Cineca, repository di Ateneo, repository del MiUR) della sola **versione post-print*** dopo un periodo di **embargo di 6 mesi**.

** Post-print" (= Authors' Accepted Manuscript) è la versione definitiva del contributo inviata dall'Autore all'Editore, post-referaggio, e deliberata dall'Autore in bozza word prima dell'impaginazione definitiva in pdf per la stampa.*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

I L D I R I T T O T R I B U T A R I O

COORDINATO DA

ANTONIO e VICTOR UCKMAR

dell'Università di Genova

SERIE PRIMA (Monografie):

1) CALIENDO LEOPOLDO — *Giurisdizione ordinaria e giurisdizione contabile nelle controversie relative alla riscossione dei tributi* (esaurito).
2) DE SIMONE ROMUALDO — *L'imposta sui celibi.* 1930.
3) MOFFA GIUSEPPE — *Il procedimento esecutivo per la riscossione delle entrate patrimoniali degli enti pubblici* (esaurito).
4) UCKMAR ANTONIO — *Scritti vari di diritto tributario.* 1931.
5) SPINELLI GIUSEPPE — *Le preleggi penali finanziarie: Commento alla legge 7 gennaio 1929, n. 4* (esaurito).
6) COLARUSSO ALFONSO — *I tributi locali in Italia.* Seconda edizione. 1937.
7) GIORGI GIUSEPPE — *I reati doganali e la nuova legislazione penale* (esaurito).
8-9) SPINELLI GIUSEPPE — *Le imposte di consumo.* 1938.
10) RAVAGLI GIOVANNI — *Dell'accertamento del valore dei beni nei riguardi delle imposte di successione e di registro* (esaurito).
11) COCIVERA BENEDETTO — *Le quote inesigibili.* 1941.
12) GRECO GIUSEPPE — *Il procedimento contenzioso dinanzi alle giurisdizioni tributarie speciali* (esaurito).
13) BERNARDINO ANSELMO — *Le imposte comunali di consumo nella giurisprudenza più recente, con appendice legislativa e bibliografia.* 1948.
14) ROTONDI ASTER — *Appunti sull'obbligazione tributaria.* 1950.
15) LIGUORI RENATO — *La riforma tributaria.* In appendice il Decreto del Presidente della Repubblica 5 luglio 1951, n. 573, annotato. Ristampa. 1951.
16) PERINI MICHELE - LEATI GIUNIO — *Trattato sulle imposte di consumo* (esaurito).
17) POLI OSVALDO — *Imposta sulle società.* 1955.
18) UCKMAR VICTOR — *La tassazione degli stranieri in Italia.* 1955.
19) DI LORENZO MARIO — *Il contrabbando e gli altri reati doganali* (esaurito).
20) ROTONDI ASTER — *Introduzione alla tecnica tributaria.* 1957.
21) UCKMAR VICTOR — *Principi comuni di diritto costituzionale tributario.* Seconda edizione. 1999.
22) BENETTI BENITO — *La tassazione dei redditi fondiario e agrario.* 1965.
23) MAGNANI CORRADO — *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale.* 1965.
24) UCKMAR VICTOR — *Il regime impositivo delle società. La società a ristretta base azionaria.* 1966.
25) LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE PATRIMONIALI — Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Atti del IX Congresso Nazionale. 1967.
26) ASPETTI DELLA RIFORMA TRIBUTARIA — Associazione Nazionale Tributaristi Italiani. Atti del X Congresso Nazionale. 1968.
27) MORETTI GIAN CARLO — *La motivazione nell'accertamento tributario.* 1969.
28) MURATORI ALDO — *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano.* 1969.
29) MARINI FRANCESCO — *L'espropriazione forzata in base a ruolo.* 1970.
30) GUIDI GUIDO — *Il contributo di miglioria.* 1970.
31) MONDINI FRANCESCO — *La ingiunzione fiscale.* 1970.
32) MANGIONE GIOVANNI — *L'atto d'accertamento tributario nel diritto penale.* 1970.
33) RIGHI EUGENIO — *Le imposte comunali di consumo.* 1970.
34) MARONGIU GIANNI — *Il domicilio fiscale.* (In corso di stampa).
35) GRANELLI ANTONIO — *L'imposizione dei plusvalori immobiliari.* 1981.
36) MURATORI ALDO — *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano.* Parte seconda. 1972.
37) DEGLI ABBATI CARLO — *La tassazione del reddito delle società di capitali negli Stati membri della Comunità Economica Europea.* 1973.
38) D'AMATI NICOLA — *La progettazione giuridica del reddito.* Volume 1: *Le ipotesi della riforma tributaria.* 1973.
39) — Volume II: *I redditi fondiari.* 1974.
40) — Volume III: *I redditi mobiliari.* 1975.
40 bis) — *Nuovi profili delle imposte sui redditi.* Appendice alla *Progettazione giuridica del reddito.* 1980.
41) MORETTI GIAN CARLO — *Gli enti locali nel processo e nel procedimento tributario.* 1976.
42) IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO. *Risultati e prospettive della riforma.* Atti del Convegno di S. Remo (2-3 marzo 1974). 1975.
43) SISMONDINI FULVIO — *La riscossione esattoriale. Gli uffici d'incasso e riscossione.* 1977.
44) TOMASICCHIO TOMMASO — *Manuale del contenzioso tributario,* II ed. 1986.
45) LOVISOLO ANTONIO — *Il sistema impositivo dei dividendi.* 1980.
46) FLORA GIOVANNI — *Profili penali in materia di imposte dirette ed IVA.* 1979.
47) GLENDI CESARE — *L'oggetto del processo tributario.* 1984.
48) CICOGNANI ANTONIO — *L'imposizione del reddito d'impresa.* 1980.
49) MERCATALI ARTURO — *L'accertamento delle imposte dirette.* 1980.
50) TESAURO FRANCESCO — *Profili sistematici del processo tributario.* 1980.
51) LA STRUTTURA DELL'IMPRESA E L'IMPOSIZIONE FISCALE — Atti del Convegno di S. Remo (21-23 marzo 1980). 1981.
52) JARACH DINO — *Il fatto imponibile.* 1981.
53) FIORENZA SALVATORE — *Dichiarazione e destinazione doganale.* 1982.
54) MARINI FRANCESCO — *La fusione delle società nei suoi aspetti tributari.* 1982.
55) EVASIONE FISCALE E REPRESSIONE PENALE. (Atti del Convegno di Torino, 7-8 marzo 1981). 1982.
56) AUTONOMIA IMPOSITIVA DEGLI ENTI LOCALI. (Atti del Convegno di Taormina, 26-27 marzo 1982). 1983.
57) CONSOLO GIUSEPPE — *Diritto valutario.* 1983.
58) FILIPPI PIERA — *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto.* 1984.
59) MARESCA MAURIZIO — *Le «tasse di effetto equivalente».* 1984.
60) LA RIFORMA DELLA NORMATIVA VALUTARIA. (Atti della conferenza di Genova del 28-29 ottobre 1983). 1984.
61) D'AVIRRO ANTONIO - NANNUCCI UBALDO — *I reati nella legislazione tributaria.* 1984.
62) POLANO MARIO — *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario.* 1984.
63) LOVISOLO ANTONIO — *Gruppo d'imprese e imposizione tributaria.* 1985.
64) MISCALI MARIO — *Imposizione tributaria e territorio.* 1985.
65) MAISTO GUGLIELMO — *Il «transfer price» nel diritto tributario italiano e comparato.* 1985.
66) MARINI FRANCESCO — *Le sopravvenienze nel reddito d'impresa.* 1984.
67) GENTILLI GIORGIO — *Le presunzioni nel diritto tributario.* 1984.
68) DASSANO FRANCESCO — *Reati e illeciti amministrativi nella legge sui registratori di cassa.* 1984.
69) NANNUCCI UBALDO — D'AVIRRO ANTONIO - *I reati nella legge 17 febbraio 1985, n. 17.* 1986.
70) LA NUOVA NORMATIVA VALUTARIA — *Atti della seconda conferenza di Genova (8-9 novembre 1985).* 1986.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

71) MARONGIU GIANNI — *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano (1861-1876).* 1988.
72) CONSOLO GIUSEPPE — *Nuovo diritto valutario.* 1988.
73) IL REDDITO DI IMPRESA NEL NUOVO TESTO UNICO. 1988.
74) GARBARINO CARLO — *La tassazione del reddito transnazionale.* 1990.
75) ESPERIENZE STRANIERE E PROSPETTIVE PER L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO. 1989.
76) LOVISOLO ANTONIO — *Disciplina tributaria e fattispecie penale* (in corso di stampa).
77) SERAO G. - PICCOLI S. — *La disciplina della frode fiscale.* 1990.
78) IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: PROBLEMI E PROSPETTIVE DI RIFORMA. 1992.
79) FICHERA FRANCO — *Le agevolazioni fiscali.* 1992.
80) MURATORI ALDO — *Commentario al testo unico doganale.* 1993.
81) SERAO G. - PICCOLI S. — *La disciplina della nuova frode fiscale* (Art. 4 lett. *f* D.L. 16.3.1991 n. 83 convertito con modificazioni nella L. 15.5.1991 n. 154). *Appendice di aggiornamento alla prima edizione.* 1993.
82) MONTI ANGELA — *Reddito civile e reddito fiscale.* 1994.
83) VETRÒ SILVIA — *L'errore nel diritto penale tributario.* 1995.
84) LA SOCIETÀ COOPERATIVA. ASPETTI CIVILISTICI E TRIBUTARI. 1997.
85) PISTONE PASQUALE — *Abuso del diritto ed elusione fiscale.* 1996.
86) GIOVANNINI ALESSANDRO — *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva.* 1996.
87) AMATUCCI FABRIZIO — *Il principio di non discriminazione fiscale.* 1998.
88) MARINO GIUSEPPE — *La residenza nel diritto tributario.* 1999.
89) L'EVOLUZIONE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO — Atti del Convegno «*I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*» (Genova 2-3 luglio 1999). 2000.
90) PENNELLA NICOLA — *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali.*
91) COMELLI ALBERTO — *IVA comunitaria e IVA nazionale.* Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto. 2000.
92) MARONGIU GIANNI — *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000).* 2001.
93) COCO CATERINA — *La delega bancaria nel sistema della riscossione e l'attuazione del credito tributario.* 2001.
94) MARCHESELLI ALBERTO — *Le attività illecite tra fisico e sanzione.* 2001.
95) PALUMBO GIOVANNI — *Plusvalenze finanziarie.* 2002.
96) LA RIFORMA DEL DIRITTO COOPERATIVO — Atti del Convegno, Università di Genova, Facoltà di Giurisprudenza, (8 marzo 2002), a cura di FABIO GRAZIANO. 2002.
97) TUNDO FRANCESCO — *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni.* 2002.
98) CARINCI ANDREA — *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi.* 2003.
99) D'AMATI NICOLA — *La disciplina tributaria del lavoro dipendente.* 2003.
100) PAULO DE MARROS CARVALHO — *Diritto tributario.* 2004.
101) LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DELLA «NUOVA» SOCIETÀ COOPERATIVA, a cura di V. Uckmar e F. Graziano. 2005.
102) LA MOBILITÀ TRANSNAZIONALE DEL LAVORATORE DIPENDENTE: PROFILI TRIBUTARI, a cura di E. Della Valle, L, Perrone, C. Sacchetto e V. Uckmar. 2006.
103) BRUZZONE MARIAGRAZIA — *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari.* 2006.
104) MENTI FABIO — *L'imposizione degli utili da partecipazione societaria.* 2007.
105) LA NORMATIVA TRIBUTARIA NELLA GIURISPRUDENZA DELLE CORTI E NELLA NUOVA LEGISLATURA. Atti del Convegno «*Gli ottanta anni di Diritto Pratica Tributaria*» (Genova 9-10 febbraio 2007). 2007.
106) CORASANITI GIUSEPPE — *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società.* 2008.
107) UCKMAR VICTOR - CORASANITI GIUSEPPE - DE' CAPITANI DI VIMERCATE PAOLO — *Diritto Tributario Internazionale.* Manuale. 2009.
108) RANELLETTI ORESTE — *Lezioni di diritto finanziario*, a cura di N. D'Amati e C. Coco. 2009.
109) COMELLI ALBERTO - GLENDI CESARE — *La riscossione dei crediti.* 2010.
110) NUCERA VALERIA — *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno.* 2010.
111) STIZZA PAOLO — *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario.* 2011.
112) PENNELLA NICOLA — *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali.* 2011.
113) LA CONCENTRAZIONE DELLA RISCOSSIONE NELL'ACCERTAMENTO, a cura di Victor Uckmar e Cesare Glendi. 2011.
114) MENTI FABIO — *La documentazione di impresa. Profili tributari.* 2011.
115) MEREU ALESSANDRA — *La repressione penale delle frodi Iva. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma.* 2011.
116) VICTOR UCKMAR - CORASANITI GIUSEPPE - PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE - CATERINA CORRADO OLIVA — *Diritto Tributario Internazionale.* Manuale. *Seconda edizione.* 2012.
117) TOMA GIANGASPARE DONATO — *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario.* 2012.
118) ZAGÀ STEFANO — *Le invalidità degli atti impositivi.* 2012.
119) MARCHESELLI ALBERTO — *Il "giusto procedimento" tributario.* Principi e discipline. 2012.
120) PROCOPIO MASSIMO — *Il sistema tributario italiano.* Principi istituzionali. 2013.
121) CORASANITI GIUSEPPE — *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario.* 2013.
122) LOBEFARO OTTAVIO — *La neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria. Trasformazioni, fusioni e scissioni nelle imposte sul reddito.* 2014.

SERIE SECONDA (Commentari):

1-4) UCKMAR ANTONIO — *La legge di registro.* Quinta edizione. 1958. Tre volumi, legati in Linson.
5) SPINELLI MARIO — *La tassa sugli scambi.* Libro I (esaurito).
6) SPINELLI GIUSEPPE — *La tassa sugli scambi* Libro II (esaurito).
7-8) LA TORRE MICHELE — *Codice esattoriale* (esaurito).
9) SERRANO FRANCESCO — *L'imposta sulle successioni* (esaurito).
10) PROVINI GIOVANNI — *L'imposta di famiglia.* Quarta edizione. 1965.
11) D'AMATI NICOLA — *Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni.* 1996.

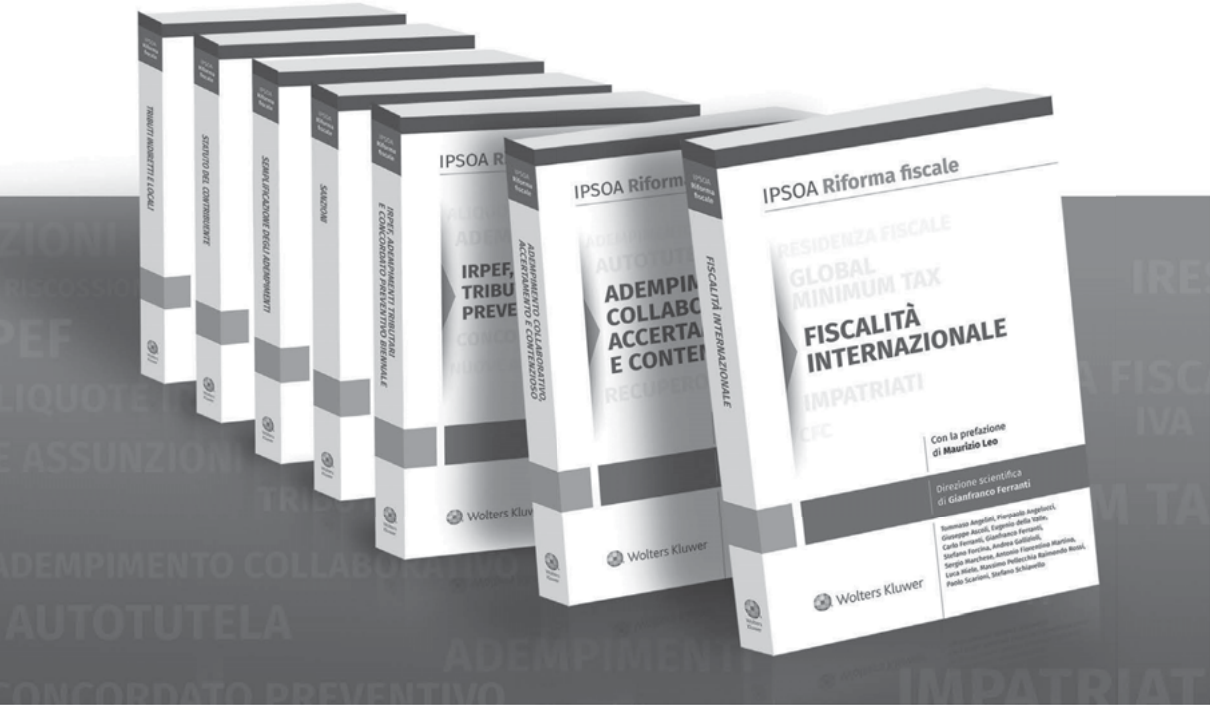
SERIE TERZA (Codici):

1) MOFFA GIUSEPPE — *Il diritto esattoriale nella giurisprudenza della Corte dei Conti.* 1931.
2) UCKMAR ANTONIO e VICTOR — *Codice delle leggi di registro.* Terza edizione aggiornata al 1° giugno 1965. 1965.
3) BENETTI BENITO — *Codice esattoriale.* 1968.
4) COCIVERA BENEDETTO — *Codice delle leggi sull'imposta di ricchezza mobile.* 1953.

SERIE QUARTA (Raccolte di documentazione e giurisprudenza):

1) MISTÒ PIA GRAZIA — *Irpef, Irpeg, Ilor.* 1980.
2) POLI MARGHERITA — *Invim.* 1981.
3) POLI MARGHERITA — *Imposta di bollo.* 1981.
4) IVALDI ALDO — *Imposta di registro.* 1981.
5) MISTÒ PIA GRAZIA — *Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni.* 1982.
6) MISTÒ PIA GRAZIA — *Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni.* 1982.
7) PODENZANA BONVINO DAVIDE — *Il contenzioso tributario.* 1984.
8) PEZZINGA ATTILIO — *Imposta sugli spettacoli.* 1986.
9) GRAZIANO FABIO — *Bolla di accompagnamento, ricevuta fiscale e scontrino di cassa.* 1989.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



IPSOA **Riforma fiscale**

Direzione scientifica di ***Gianfranco Ferranti***

Le **nuove guide** per affrontare le **questioni interpretative e applicative** su tutti i temi della riforma:

- Accertamento
- Adempimento collaborativo
- Concordato preventivo biennale
- Contenzioso
- Fiscalità internazionale
- IRES
- IRPEF
- IVA
- Riscossione
- Sanzioni
- Semplificazione degli adempimenti
- Statuto del contribuente
- Tributi indiretti e locali

Y55OPBN

Wolters Kluwer

shop.wki.it/riformafiscale

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

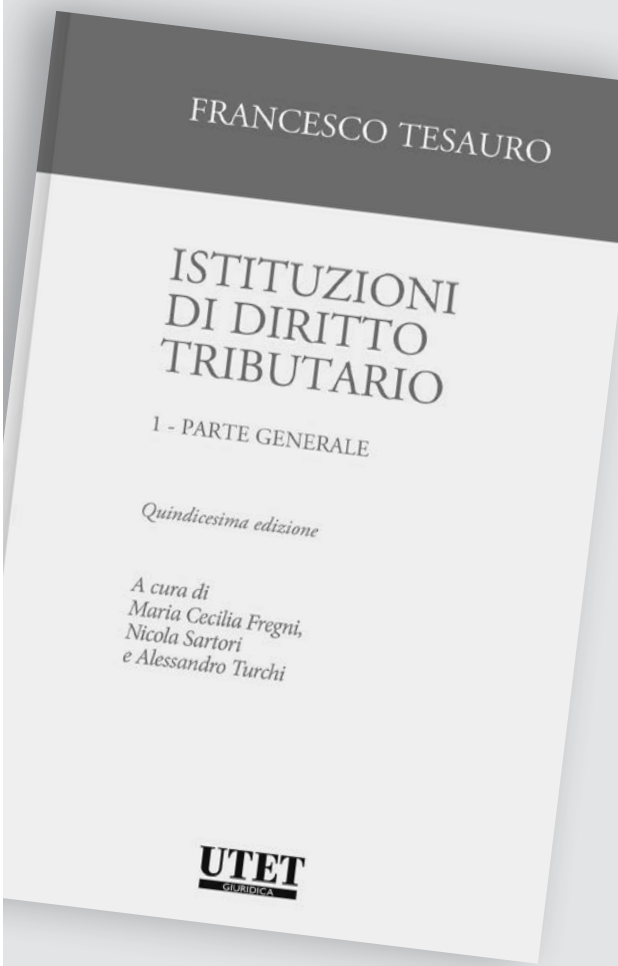
ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Vol. 1 Parte generale

Francesco Tesauro

XV edizione

La Quindicesima edizione delle **Istituzioni di diritto tributario - Parte generale** recepisce i recenti cambiamenti del sistema fiscale italiano, alla luce della **Legge delega** 9 agosto 2023, n. 111 e dei successivi **decreti legislativi attuativi**. Il testo illustra in modo semplice, ma completo e aggiornato, la parte generale della materia, comprensiva del processo tributario, tenendo anche conto anche dei più recenti apporti dottrinali, giurisprudenziali e di prassi.



Y34ORBN

Wolters Kluwer

Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX