

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**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

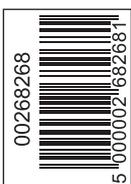
Direzione scientifica Cesare Glendi

2025

1

- Sezioni Unite sulla **confisca doganale** per contrabbando semplice
- **Giudicato penale** e autonoma valutazione del **giudice tributario**
- Valore indiziario dei **tabulati** rilasciati dal gestore della **piattaforma**
- **Notifica** dell'atto impositivo per gli **enti non riconosciuti**
- Immediata **esecutività** delle **sentenze tributarie** dopo il 1° gennaio 2016
- **ISI** o **IVA** per le esibizioni creative del **DJ set?**
- **Decadenza** e prescrizione secondo la normativa di emergenza **COVID-19**
- Spezzatino di unità immobiliare, **classificazione catastale** e criterio della **prevalenza**
- Detraibilità **IVA** in caso di **nullità** del **contratto**

ISSN 1591-3961 - Anno XXXII, Gennaio 2025 - Direzione e redazione via Bisceglie 66 - 20152 Milano (MI).  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



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

# INTELLIGENZA ARTIFICIALE, EVOLUZIONE DIGITALE E DIRITTO



## NAVIGARE L'EUROPEAN AI ACT

A cura di: **AIRIA Associazione per la Regolazione dell'Intelligenza Artificiale**

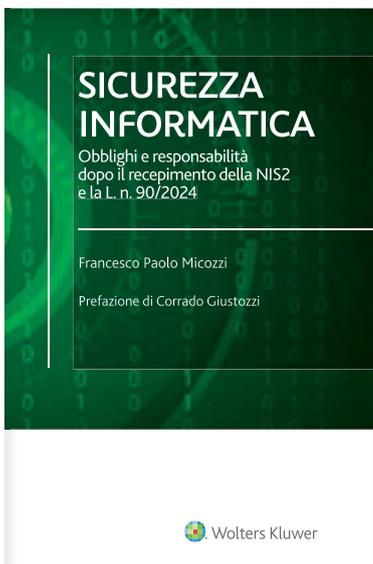
Fornisce un'analisi **approfondita** dell'AI Act, guidando i lettori attraverso le sue **complessità** e le sue **implicazioni**.



## INTELLIGENZA ARTIFICIALE, BLOCKCHAIN E CRIPTOVALUTE

Fulvio Sarzana  
di S. Ippolito,  
Massimiliano Nicotra

Una guida alla scoperta della **AI**, della **Blockchain**, delle **cripto-attività** e del loro impatto nel **mondo finanziario**.



## SICUREZZA INFORMATICA

Francesco Paolo Micozzi

Offre una panoramica completa e approfondita sugli aspetti della **sicurezza informatica** e sulle più recenti normative in materia, con un focus specifico sulla **Direttiva NIS 2** e la **Legge n. 90 del luglio 2024**.



## DIRITTO DEL FINTECH

A cura di: **Marco Cian, Claudia Sandei**

Esamina i diversi fenomeni derivanti dall'**applicazione delle nuove tecnologie** alle **attività**, ai **servizi** e ai **prodotti finanziari**.

## Giurisprudenza delle Sezioni Unite

### Dogane

#### **Le SS.UU. sulla confisca doganale per le condotte di contrabbando semplice**

Cassazione, SS.UU., Sent. 4 luglio 2024, n. 18286

Cassazione, SS.UU., Ord. 4 luglio 2024, n. 18284

*commento di Lorenzo Ugolini e Lucilla Raffetto*

5  
5  
6

## Giurisprudenza di legittimità

### Processo tributario

#### **Giudicato penale e autonoma valutazione del giudice tributario**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024, n. 26482

*commento di Antonio Lovisolo*

13  
16

### Accertamento

#### **Valore indiziario dei tabulati rilasciati dal gestore della piattaforma**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 19 giugno 2024, n. 16943

*commento di Mauro Beghin*

22  
24

### Catasto

#### **La legge sugli imbullonati non consente la categoria A/10 a porzioni di fabbricato destinato ad attività bancaria**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 17 giugno 2024, n. 16738

*commento di Guido Salanitro*

31  
36

### IVA

#### **Nullità del vincolo contrattuale: detrazione IVA disconosciuta solo in caso di abuso del diritto**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024, n. 16279

*commento di Giulia Orazzini*

40  
44

### Tributi locali

#### **Per le esibizioni creative del Dj-set niente ISI ma IVA al 10%**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024, n. 14090

*commento di Elisa Manoni*

51  
56

### Processo tributario

#### **Immediatamente esecutive le sentenze tributarie emesse dopo il 1° gennaio 2016**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074

*commento di Sarah Eusepi*

65  
69

### Accertamento

#### **Per le ASD spetta al Fisco scegliere a chi notificare l'atto impositivo**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980

*commento di Andrea Carinci*

75  
78

## Giurisprudenza di merito

### Processo tributario

### Problematiche relative alla prescrizione e decadenza secondo la normativa di emergenza COVID-19

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153  
*commento di Giulio Bartoli e Alessandro Maria La Regina*

83  
87

## Indici

### Autori, Cronologico, Repertorio della giurisprudenza per materia e Sistemático

94

RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

# GT

Direzione scientifica Cesare Glendi

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via Bisceglie n. 66 - 20152 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

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

Realizzazione grafica Wolters Kluwer Italia Srl

#### Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

#### Stampa

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



Rivista licenziata per la stampa il 30 dicembre 2024

#### Pubblicità



Wolters Kluwer

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

#### Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento

#### Abbonamenti

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

Italia Abbonamento annuale: € 360,00

Estero Abbonamento annuale: € 720,00

#### Modalità di pagamento

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

#### oppure

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

Prezzo copia: € 35,00

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

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

#### Redazione

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

#### Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

IP SOA Servizio Clienti - Casella postale 12055 - 20120 Milano  
Telefono (02) 824761 - telefax (02) 82476.799

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

Dogane

# Le SS.UU. sulla confisca doganale per le condotte di contrabbando semplice

Cassazione, SS.UU., Sent. 4 luglio 2024 (27 febbraio 2024), n. 18286 - Pres. D'Ascola - Rel. Fuochi Tinarelli

*Dogane - Dazi - Confisca doganale - Evasione dei dazi - Sanzione soggetta al principio di proporzionalità - Esclusione - Misura di sicurezza - Configurabilità - Rilevanza rispetto all'IVA all'importazione - Esclusione*

**La confisca doganale non costituisce una sanzione in senso proprio, come tale soggetta al rispetto del principio unionale di proporzionalità, bensì una misura di sicurezza con una finalità special-preventiva applicabile alle condotte di evasione dei dazi, la quale, pertanto, rimane priva di rilevanza rispetto all'IVA all'importazione.**

(Omissis)

Cassazione, SS.UU., Ord. 4 luglio 2024 (27 febbraio 2024), n. 18284 - Pres. D'Ascola - Rel. Fuochi Tinarelli

*Dogane - Dazi - Contrabbando semplice - Mancato pagamento dell'IVA all'importazione - Confisca doganale in aggiunta alle sanzioni amministrative - Dubbi di legittimità costituzionale - Sussistenza*

**In caso di contrabbando semplice, caratterizzato dal mancato pagamento dell'IVA all'importazione, l'applicazione della confisca doganale in aggiunta alle sanzioni amministrative comporta un trattamento sanzionatorio più gravoso rispetto a quello previsto per omologhe condotte relative all'IVA interna, ponendo dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 70, D.P.R. n. 633/1972.**

(Omissis)

	<p>Il testo delle decisioni può essere richiesto a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it</p> <p><a href="http://www.edicolaprofessionale.com/gt">www.edicolaprofessionale.com/gt</a></p>
---	--

## Confisca doganale nel contrabbando depenalizzato: profili di illegittimità costituzionale in relazione all'IVA all'importazione di Lorenzo Ugolini (\*) e Lucilla Raffetto (\*\*)

In materia di contrabbando semplice depenalizzato, la confisca doganale ex art. 301 T.U.L.D. può essere applicata, in aggiunta alle sanzioni amministrative, alle condotte di evasione dei dazi e dell'IVA all'importazione (Cass., SS.UU., sent. n. 18286/2024). Al contrario, in ipotesi di omesso versamento dell'IVA all'importazione, l'irrogazione della confisca, unitamente alle sanzioni pecuniarie, comporterebbe un trattamento più severo rispetto a quanto stabilito per analoghe violazioni relative all'IVA interna. Di conseguenza, l'assetto sanzionatorio previsto, per rimando, dall'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972, alla confisca ex art. 301 T.U.L.D., porrebbe concreti dubbi di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. e all'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (Cass., SS.UU., ord. n. 18284/2024).

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con due distinte pronunce depositate in pari data, sono intervenute sull'applicabilità della confisca doganale ex art. 301, D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.), alle condotte di contrabbando depenalizzato. In particolare, con la sentenza 4 luglio 2024, n. 18286, in una fattispecie relativa all'importazione di un'autovettura di lusso in evasione dei dazi e dell'IVA all'importazione, i giudici di legittimità hanno escluso che l'irrogazione della confisca, ancorché cumulata alla sanzione amministrativa pecuniaria, leda il principio unionale di proporzionalità.

Con l'ordinanza interlocutoria 4 luglio 2024, n. 18284, invece, in un caso di introduzione irregolare nel territorio dell'UE di un'opera d'arte per omesso versamento dell'IVA all'importazione, la Suprema Corte ha investito la Consulta della questione di legittimità costituzionale dell'art. 70, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui ammette che per le condotte di evasione della sola IVA all'importazione possa essere disposta la confisca ex art. 301 T.U.L.D., per violazione dell'art. 3 Cost., nonché dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE.

Per comprendere la portata innovativa di tale decisione occorre, anzitutto, ripercorrere l'evoluzione che ha interessato l'istituto della confisca doganale a seguito dell'intervento di depenalizzazione delle fattispecie non aggravate di contrabbando, nonché gli orientamenti giurisprudenziali e le contrastanti prese di posizione dottrinale (1) formatisi intorno alla natura dell'IVA all'importazione, fino alla riforma intervenuta con il D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141, che - come si dirà - ha introdotto un forte elemento di discontinuità rispetto al passato, lasciando spazio a non poche perplessità.

### Il contrabbando depenalizzato

Nel previgente assetto normativo, come noto, le diverse ipotesi delittuose di contrabbando erano disciplinate dagli artt. 282-301-bis del T.U.L.D., i quali dettavano altresì una disciplina comune a tutte le fattispecie in tema di tentativo, recidiva, abitudine e professionalità nel contrabbando (2). Il reato di contrabbando è punito a titolo di dolo generico e richiede la volontà di realizzare, con mezzi fraudolenti o raggiri (3), le specifiche condotte (in precedenza) descritte nel T.U.L.D., al

(\*) *Avvocato in Genova e Milano - LCA Studio Associato*

(\*\*) *LCA Studio Associato*

(1) P. Centore, "L'evasione dell'IVA all'importazione non è contrabbando", in *Corr. Trib.*, n. 31/1994.

(2) Per un approfondimento in dottrina si rimanda a P. Bellante, *Il sistema doganale. Evoluzione - Istituti - Adempimenti*, 2° ed., Torino, 2023.

(3) In tal senso, la Corte di cassazione ha affermato che il delitto di contrabbando si configura "tutte le volte in cui la dichiarazione infedele sia accompagnata da mezzi fraudolenti o, comunque, da artifici non rilevabili nell'ambito della visita doganale e perciò capaci di sviare la regolarità del controllo" (Cass. pen., Sez. III, 3 dicembre 1983, n. 10478; Cass. pen., 8 maggio 1987, n. 5625). Sul punto, si veda anche Agenzia delle dogane, circolare 30 settembre 2005, n. 39.

fine di sottrarre le merci importate nel territorio dell'Unione al pagamento dei dazi e degli altri diritti di confine equiparati.

Le condotte criminose, in particolare, potevano perfezionarsi con il movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali (art. 282); nei laghi di confine (art. 283); per mare (art. 284); per via aerea (art. 285); nelle zone extra-doganali (art. 286); per uso indebito di merci importate con agevolazioni doganali (art. 287); nei depositi doganali (art. 288); nel cabotaggio e nella circolazione (art. 289); nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti (art. 290) e nelle importazioni o esportazioni temporanee (art. 291).

Era, infine, prevista una disposizione di chiusura all'art. 292 T.U.L.D., la quale puniva "chiunque, fuori dai casi preveduti dagli articoli precedenti, sottrae merci al pagamento dei diritti di confine dovuti".

All'interno di siffatto quadro normativo, le ipotesi di contrabbando si articolavano in base alla diversa tipologia di sanzione applicabile in caso di loro violazione: il contrabbando "semplice", punito con la sola pena della multa in misura proporzionale all'imposta evasa - da due a dieci volte i diritti dovuti sulla merce - ovvero "aggravato" ai sensi dell'art. 295 T.U.L.D. (4), per cui era comminata la pena detentiva, sola o congiunta a quella pecuniaria.

Il contrabbando semplice, in parte, è stato depenalizzato con il D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8, il quale aveva disposto che le violazioni per le quali era prevista la sola pena della multa o dell'ammonda fossero derubricate da reati a illeciti amministrativi (5).

Con la modifica introdotta dall'art. 4, primo comma, D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della Direttiva UE 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF), la depenalizzazione è stata poi limitata alle sole ipotesi in cui l'ammontare dei diritti di confine non fosse superiore a 10.000 euro, con conseguente rilevanza penale delle fattispecie di contrabbando "semplice" nelle quali i diritti di confine evasi fossero maggiori di 10.000 euro e non superiori 50.000 euro (ipotesi di contrabbando aggravato, ex art. 295, terzo comma, T.U.L.D.).

Sotto il profilo sanzionatorio, la derubricazione dei delitti di contrabbando "semplice" a illeciti amministrativi non ha tuttavia comportato l'inapplicabilità dell'istituto della confisca doganale di cui all'art. 301 T.U.L.D. (6).

Se l'applicazione di tale misura è giustificata per la sottrazione al pagamento dei dazi all'importazione, lo stesso non si potrebbe riferire in relazione all'IVA all'importazione, la quale rappresenta un tributo interno (quantomeno fino al 4 ottobre 2024).

### La controversa natura dell'IVA all'importazione

La natura dell'IVA all'importazione è sempre stata oggetto di numerosi contenziosi.

L'Agenzia delle dogane, infatti, assimilando l'IVA all'importazione ai diritti di confine, riteneva che la sottrazione delle merci importate al pagamento del tributo configurasse reato di contrabbando.

Tale soluzione interpretativa si fondava, in particolare, sulla formulazione dell'art. 34 T.U.L.D., il quale, nel definire i diritti doganali e di confine, prevedeva che "si considerano 'diritti doganali'

(4) Ai sensi dell'art. 295, primo comma, T.U.L.D., se il contrabbando era realizzato utilizzando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, la pena della multa era aumentata da cinque a dieci volte i diritti di confine dovuti. Il successivo comma 3 stabiliva l'aggiunta della reclusione da 3 a 5 anni quando: i. nel commettere il reato o immediatamente dopo nella zona di vigilanza il colpevole fosse sorpreso a mano armata; ii. nel commettere il reato o immediatamente dopo nella zona di vigilanza, tre o più persone colpevoli di contrabbando fossero sorprese riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia; iii. il fatto fosse commesso con un altro delitto contro la fede pubblica o contro la Pubblica amministrazione (i.e. reato di falso); iv. in caso di associazione a delinquere; v. l'ammontare dei diritti di confine dovuti fosse superiore a 100.000 euro.

(5) Art. 1, primo comma, D.Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8. Il secondo comma del medesimo art. 1, inoltre, stabiliva che, qualora i reati puniti con la sola pena della multa prevedessero ipotesi aggravate punite con la pena detentiva, le ipotesi aggravate dovessero essere considerate fattispecie autonome di reato. Il ricorrere di una delle circostanze aggravanti a effetto speciale ex art. 295 T.U.L.D. o di quella specifica di cui all'art. 296 T.U.L.D. determinava, pertanto, un mutamento della natura della sanzione applicabile all'illecito doganale, che assumeva natura detentiva.

(6) E invero, l'art. 301, primo comma, T.U.L.D., senza alcuna distinzione tra contrabbando "semplice" e "aggravato", prevedeva che fosse sempre ordinata la confisca, anche per equivalente, "delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto".

tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali. Fra i diritti doganali costituiscono 'diritti di confine': i dazi d'importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti unionali e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine e ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato".

A differenza del Regolamento UE 9 ottobre 2013, n. 952 (CDU), che definisce puntualmente i dazi, distinguendoli sia dall'IVA all'importazione che dalle accise, l'art. 34 T.U.L.D., con una formulazione più ampia, contemplava tra i diritti di confine tutte le imposte di consumo a favore dello Stato, tra le quali l'Amministrazione finanziaria, nonché parte della giurisprudenza di legittimità (7), faceva rientrare anche l'IVA all'importazione.

Al contrario, la Corte di Giustizia aveva osservato come tale tributo fosse "parte integrante di un regime generale di tributi interni" (8).

In tale cornice, la storica sentenza Equoland ha segnato un cambio di rotta decisivo per l'evoluzione interpretativa in ambito IVA e un ulteriore passo verso la corretta applicazione del diritto unionale.

I giudicieuropesi, infatti, hanno inequivocabilmente stabilito che l'IVA all'importazione, pur essendo liquidata e riscossa con modalità operative analoghe a quelle dei diritti doganali, non rappresenta un dazio doganale ex art. 5, punto 20, CDU, bensì un tributo interno (9).

Recependo i principi sanciti dalla Corte di Giustizia UE, i giudici di legittimità, con riferimento

alla non assimilazione dell'IVA all'importazione ai dazi doganali, hanno chiarito che "è sufficiente sul punto evidenziare che proprio la sentenza Equoland ha ritenuto che la differenza fra IVA all'importazione e IVA interna potesse impedire l'assolvimento della prima, inscrivendosi tale indirizzo nell'ordine di idee, già espresso dalla giurisprudenza comunitaria (Corte Giust., 25 febbraio 1988, C-299/86, Drexl), secondo il quale l'IVA all'importazione, richiesta dallo Stato italiano, ha natura di tributo interno" (10). Più di recente, la Suprema Corte, con numerose sentenze, ha statuito che "l'IVA all'importazione non può essere assimilata al dazio, per sua natura di tributo interno. Il sistema dell'IVA all'importazione è difatti per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA: l'IVA all'importazione non colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'IVA" (11).

E ancora, la Corte di cassazione ha ribadito che "l'IVA conseguente all'importazione, seppur segnata da specificità procedurali e sanzionatorie rispetto a quella intracomunitaria, costituisce tributo interno non assimilabile ai dazi sebbene con essi condivide il fatto di trarre origine dall'importazione dell'Unione e dall'introduzione nel circuito economico degli Stati membri" (12).

La circostanza che l'IVA all'importazione rappresenti un tributo interno è stata recentemente e nuovamente confermata dalla Corte di Giustizia, la quale ha definitivamente chiarito che "l'IVA all'importazione non fa parte dei 'dazi all'importazione', ai sensi dell'art. 5, punto 20, di detto codice, che riguarda i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci. Come rilevato tanto dalla Commissione europea, quanto

(7) Nella ricostruzione domestica, in particolare, il rinvio operato dall'art. 67, D.P.R. n. 633/1972 - prima delle modifiche apportate dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331 - alle "norme doganali" per definire le importazioni definitive, aveva portato a distinguere l'IVA all'importazione da quella interna sotto il profilo del presupposto impositivo, coincidendo, per la prima, con quello previsto per i diritti doganali.

(8) CGE, 25 febbraio 1982, causa C-16/81, Gaston Schul.

(9) Nello stesso senso, CGE, 29 luglio 2010, causa C-248/09, Pakora Pluss.

(10) *Ex pluribus*, Cass., Sez. trib., 11 agosto 2016, n. 17011; Cass., Sez. trib., 5 agosto 2016, n. 16509; Cass., Sez. trib., 8

settembre 2015, n. 17814; Cass., Sez. trib., 29 luglio 2015, n. 16109.

(11) Cass., Sez. trib., 15 ottobre 2018, n. 25646; in tal senso, tra le molte, anche, Cass., Sez. trib., 15 ottobre 2018, n. 25645; Cass., Sez. trib., 15 ottobre 2018, n. 25647; Cass., Sez. trib., 12 ottobre 2018, n. 25438; Cass., Sez. trib., 12 ottobre 2018, n. 25437; Cass., Sez. trib., Cass. Sez. trib., 6 giugno 2018, n. 14548; Cass., Sez. trib., 6 aprile 2018, n. 8473.

(12) Cass., Sez. trib., 28 giugno 2019, n. 17529; Cass., Sez. trib., 21 giugno 2019, n. 16694.

dalla U.I. nelle loro osservazioni scritte, dalla giurisprudenza della Corte risulta che l'IVA da riscuotere per l'importazione di beni non fa parte di tali dazi all'importazione" (13).

Da ultimo, con la sentenza 18 agosto 2023, n. 24788, la Corte di cassazione ha espresso un importante principio di diritto, chiarendo che l'IVA all'importazione, non essendo un diritto di confine, non può essere promiscuamente cumulata ai dazi doganali evasi in funzione della determinazione del *quantum* sanzionatorio ai sensi del (previgente) art. 303, terzo comma, T.U.L.D.; per la stessa, infatti, troverebbe applicazione la sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato, *ex art.* 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (14).

### La sentenza n. 18286/2024

Il caso in esame trae origine da un atto di contestazione e di irrogazione sanzioni emesso nei confronti di un cittadino italiano che aveva condotto nel territorio nazionale un'autovettura di lusso, di proprietà di una società svizzera, senza versare dazio e IVA all'importazione, in misura rispettivamente pari a euro 3.856,15 ed euro 9.331,88. Il veicolo veniva contestualmente sottoposto a confisca.

Il contribuente definiva in via agevolata la sanzione pecuniaria, al fine di evitare la confisca del bene *ex art.* 16, terzo comma, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ma le Autorità doganali mantenevano ferma la misura ablativa.

Avverso tale provvedimento proponeva ricorso il contribuente, il quale risultava vittorioso in primo grado, ma soccombente nel successivo grado di merito, in quanto i giudici di seconde cure ritenevano che la depenalizzazione del contrabbando "semplice" non escludesse la confisca della vettura. In ultima istanza, la causa veniva assegnata dalla Sezione tributaria di Cassazione al Primo Presidente, il quale rimetteva la questione alle Sezioni Unite per valutare la legittimità dell'applicazione della confisca *ex art.* 301 T.U.L.D. a una

condotta depenalizzata, a fronte dell'avvenuta definizione agevolata delle sanzioni.

Al riguardo, le Sezioni Unite hanno preliminarmente osservato che, ai fini sanzionatori, la diversità tra dazi e IVA all'importazione impone che non possa essere cumulato l'ammontare dei rispettivi diritti evasi (15).

Nella specie, pertanto, l'evasione dei dazi per un importo inferiore a 4.000 euro deve essere ricondotta all'ipotesi di contrabbando "lieve" di cui all'art. 295-bis T.U.L.D., mentre quella relativa all'IVA all'art. 70, D.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 282 T.U.L.D.

Fatta tale premessa, i Supremi giudici hanno chiarito come la confisca prevista dall'art. 301 T.U.L.D. non sarebbe stata in alcun modo incisa dall'intervento di depenalizzazione, restando privo di rilievo che per l'IVA all'importazione sia o meno vigente l'art. 301 T.U.L.D., giacché la confisca consegue all'applicazione dell'art. 295-bis T.U.L.D. per i dazi evasi. L'art. 71, paragrafo 1, Direttiva 2006/112/CE, infatti, autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore dell'esigibilità dell'IVA all'importazione a quello dei dazi doganali, senza che ciò ne determini una modificazione della natura. Di conseguenza, essendo la confisca una misura applicabile per la condotta di evasione dei dazi, la stessa è priva di rilevanza rispetto all'IVA all'importazione.

Con l'occasione, le Sezioni Unite hanno approfondito la natura dell'istituto, rilevando come elemento unificante delle diverse ipotesi di confisca sia l'effetto ablativo della proprietà del bene. Con particolare riferimento all'ambito doganale, il legislatore, all'art. 301 T.U.L.D., ha previsto un'ipotesi speciale di confisca, la quale, estendendo la presunzione di pericolosità anche nei confronti delle cose che sono "l'oggetto, ovvero il prodotto ed il profitto" del reato, rappresenta una misura di sicurezza più afflittiva rispetto alla confisca penale *ex art.* 240 c.p., obbligatoria solo "per le cose che servirono o furono destinate a commettere il reato".

(13) CGE, 12 maggio 2022, causa C-714/2020, U.I.

(14) Per un approfondimento si veda L. Ugolini, "IVA all'importazione esclusa dalle sanzioni doganali", in *Eutekne.Info* del 5 dicembre 2023.

(15) Le Sezioni Unite, in particolare, richiamano la sentenza 18 agosto 2023, n. 24788, cit.

E invero, l'applicabilità di tale misura di sicurezza è giustificata, da un lato, dalla necessità di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione (16), dal momento che i dazi costituiscono risorse proprie europee, dall'altro, dall'interesse dello Stato all'esatto adempimento degli obblighi derivanti dai Trattati.

Seguendo tale ragionamento, i giudici di legittimità escludono che l'applicazione della confisca per il mancato versamento dei dazi sia lesiva del principio unionale di proporzionalità, riconoscendo alla stessa "natura di misura di sicurezza, con una finalità special-preventiva finalizzata, tramite l'ablazione del bene, da un lato a neutralizzare l'attrattiva alla realizzazione dell'illecito ove lo stesso fosse lasciato nella disponibilità del contravventore e, dall'altro, a recuperare all'Erario, nella misura più celere e massima, il tributo evaso".

In altri termini, la confisca doganale non costituisce una sanzione in senso proprio, come tale soggetta al rispetto del principio unionale di proporzionalità, bensì una misura di sicurezza (17), con la conseguenza che, in caso di contrabbando semplice, caratterizzato dall'evasione di dazi e IVA all'importazione, la stessa è ammessa in aggiunta alle sanzioni amministrative.

### L'ordinanza interlocutoria n. 18284/2024

La seconda vicenda sottoposta all'attenzione delle Sezioni Unite trae origine da un provvedimento di confisca *ex art.* 301 T.U.L.D. notificato a un contribuente *extra-UE*, rinvenuto, all'ingresso in Italia, in possesso di un'opera d'arte di ingente valore non dichiarata, in evasione dell'IVA all'importazione. Avverso tale provvedimento il contribuente proponeva ricorso, rigettato in primo grado e accolto nel giudizio di appello, sull'assunto che la confisca di cui all'*art.* 301 T.U.L.D. fosse stata abrogata per effetto dell'intervento di depenalizzazione del contrabbando semplice.

Con l'ordinanza interlocutoria 21 luglio 2023, n. 21917, la Corte di cassazione rimetteva la questione alle Sezioni Unite (18), chiamate a

pronunciarsi sull'applicabilità della confisca doganale alle condotte di contrabbando semplice *ex art.* 282 T.U.L.D. per mancato versamento dell'IVA all'importazione.

Il dubbio, in particolare, riguardava la portata applicativa dell'*art.* 70, D.P.R. n. 633/1972, il quale, nel disciplinare le importazioni ai fini IVA, rinvia *quoad poenam* alle disposizioni previste dalle leggi doganali e, pertanto, anche all'*art.* 301 T.U.L.D.

A tal proposito, la Suprema Corte osserva come granitica giurisprudenza unionale e di legittimità abbia affermato che l'IVA all'importazione non costituisce, al pari dei dazi doganali, un diritto di confine riconducibile nell'alveo dell'*art.* 34 T.U.L.D. E invero, il sistema dell'IVA all'importazione è, per sua natura, incardinato in quello generale dell'IVA, che colpisce in modo uniforme sia le operazioni interne che quelle all'importazione.

Ancorché il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione siano collegati a quelli dei dazi, i due tributi rimangono distinti. Ciononostante, l'IVA all'importazione è assoggettata alle disposizioni sanzionatorie dettate per i diritti di confine, in virtù del rinvio contenuto nell'*art.* 70, D.P.R. n. 633/1972.

L'applicabilità delle sanzioni doganali alle ipotesi di contrabbando per mancato pagamento dell'IVA all'importazione si rivela, tuttavia, di particolare criticità, giacché l'irrogazione della confisca *ex art.* 301 T.U.L.D. comporta un trattamento sanzionatorio disallineato rispetto a quello previsto per analoghe violazioni relative all'IVA interna. La confisca, infatti, non è mai prevista per tale tributo, le cui infrazioni sono sanzionate soltanto in via amministrativa, potendo essere tutt'al più disposte le misure cautelari del sequestro e dell'ipoteca; al contrario, per l'IVA all'importazione la confisca doganale si cumula con l'applicazione delle sanzioni amministrative.

(16) L'*art.* 325, paragrafo 2, TFUE prevede che "Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari".

(17) Al riguardo, in particolare, la Corte di cassazione penale ha affermato che la confisca costituisce una misura di sicurezza

finalizzata a evitare l'ulteriore impiego o circolazione di beni già segnati da illecità (Cass. pen., 7 luglio 2021, n. 25765).

(18) Per un approfondimento sul punto si rinvia a M.F. Artusi - E. Greco, "Per l'IVA all'importazione da valutare l'obbligo di confisca della merce", in *Eutekne.Info* del 22 luglio 2023.

Peraltro - proseguono i giudici di legittimità - la circostanza che l'IVA interna sia riscossa al momento dello scambio e, pertanto, possa risultare più agevole l'accertamento delle condotte evasive rispetto a quelle relative all'IVA all'importazione, non sembrerebbe idonea a giustificare, nel secondo caso, la definitiva ablazione della titolarità del bene.

La particolare asprezza della risposta punitiva per l'omesso versamento dell'IVA all'importazione è altresì evidente se raffrontata con la parallela disciplina della confisca applicata, *ex art. 12-bis*, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per le condotte di rilevanza penale in materia di IVA interna. In tale ipotesi, la misura non opera se l'imposta evasa è restituita, di guisa che il provvedimento ablatorio non ha più ragione d'essere (19).

La specificità dell'IVA all'importazione imporrebbe, pertanto, di valutare la congruità di tale misura sanzionatoria rispetto al principio unionale di proporzionalità, data la maggiore severità di trattamento rispetto a quanto previsto per omologhe condotte in tema di IVA interna.

Per tali motivi, i giudici di legittimità, nel caso in esame, hanno ritenuto che “il cumulo sanzionatorio, costituito dall'applicazione della confisca in aggiunta alle sanzioni amministrative pecuniarie, per la condotta di evasione dell'IVA all'importazione per le operazioni compiute con la Svizzera, risulti, di per sé, di particolare severità e, in ogni caso, maggiore rispetto a quanto previsto per le omologhe condotte sia in tema di IVA interna, sia in tema di IVA negli scambi intraunionale”.

Secondo la Suprema Corte a Sezioni Unite, nei casi di contrabbando semplice, l'assetto sanzionatorio previsto, per rimando, dall'art. 70, D.P.R. n. 633/1972, alla confisca *ex art. 301 T.U.L.D.*, porrebbe concreti dubbi di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. e all'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

### Cosa è cambiato con la riforma doganale?

In conclusione, va osservato come, nelle more del giudizio di legittimità costituzionale, lo scenario sulla natura dell'IVA all'importazione sia mutato, in evidente contrasto con i principi sanciti dai giudici unionali, oltretutto con la delega al Governo per la riforma fiscale del 14 marzo 2023, il cui art. 11 prescriveva di “procedere al riassetto del quadro normativo in materia doganale attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione delle disposizioni attualmente vigenti, in conformità al diritto eurounitario in materia doganale”.

E invero, nel solco di una giurisprudenza europea e di legittimità ormai consolidata, che ha affermato l'estraneità dell'IVA all'importazione ai diritti di confine, il legislatore della riforma doganale, all'art. 27, D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141, ha del tutto sorprendentemente ricompreso tra i diritti doganali anche tale tributo (20).

Nella novellata disciplina, l'IVA all'importazione mantiene la propria natura di tributo interno soltanto nei casi di: immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione Europea (c.d. regime 42); immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale (estrazione da deposito IVA) (21).

In altri termini, tale norma modifica la natura dell'IVA all'importazione, equiparandola ai dazi, sulla base di dove (in Italia o in un altro Stato membro) e come (direttamente o attraverso un deposito IVA) viene importata la merce, con conseguenze pratiche diverse in termini di assolvimento dell'imposta e delle relative sanzioni. A fronte del mancato versamento dell'IVA all'importazione, l'Agenzia delle dogane potrà applicare la misura cautelare della confisca amministrativa e, in caso di superamento della soglia di euro 10.000, contestare il reato di contrabbando.

(19) In tali termini, L. Ugolini, “Alla Consulta l'IVA all'import e la confisca dei beni”, in *Eutekne.Info* del 6 luglio 2024.

(20) Recante le nuove “Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione”.

(21) Sul punto, L. Ugolini, “IVA all'importazione inclusa nel novero dei diritti doganali”, in *Eutekne.Info* del 4 ottobre 2024.

# DIRITTO COMMERCIALE

a cura di **Lorenzo De Angelis**

Terza edizione

L'opera redatta con la collaborazione di alcuni fra i più prestigiosi studiosi del diritto dell'impresa e delle società, è giunta alla terza edizione aggiornata fino alle più recenti innovazioni legislative.

È destinata alle Università e agli esercenti le professioni legali (magistrati, notai, avvocati, commercialisti) per l'approfondimento e l'adeguamento delle loro conoscenze giuridiche.



Processo tributario

# Giudicato penale e autonoma valutazione del giudice tributario

Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024 (3 ottobre 2024), n. 26482 - Pres. Crucitti - Rel. Ciafardini

*Processo tributario - Giudicato - Automatica autorità di cosa giudicata tra processo penale e tributario - Esclusione - Reati fiscali - Sentenza penale irrevocabile di condanna o assoluzione - Irrilevanza sul giudizio tributario - Risultanze della sentenza penale - Valutazione autonoma del giudice tributario - Necessità - Regole da applicare ai fini fiscali - Rilevanza*

**Non sussiste un'automatica autorità di cosa giudicata tra processo penale e processo tributario. La sentenza penale irrevocabile (nella specie del GUP), di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, non vincola necessariamente il giudizio tributario. In quest'ultimo, le risultanze della sentenza penale devono essere valutate autonomamente dal giudice tributario, tenendo conto delle regole da applicare ai fini fiscali.**

## Fatti di causa

1. L'Agenzia delle entrate notificava alla Gamma Carni S.r.l. in liquidazione avviso di accertamento (integrativo di un precedente e analogo atto impositivo) con il quale, sulla scorta di un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Lecce, recuperava a tassazione, sempre per l'anno d'imposta 2005, ulteriori costi per euro 64.237,47 ritenuti indeducibili (per violazione dell'art. 109 T.U.I.R.) nonché IVA considerata indetraibile, per l'ammontare di euro 6.423,76, in quanto somme portate da fatture concernenti operazioni soggettivamente inesistenti.
2. Contro l'atto impositivo la curatela della società, nelle more dichiarata fallita, proponeva impugnazione innanzi alla Commissione tributaria provinciale, che accoglieva il ricorso annullando l'avviso di accertamento impugnato.
3. Contro tale decisione proponeva appello l'Agenzia delle entrate, deducendo - per quanto qui ancora interessa - la confusione manifestata nella sentenza impugnata tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti oltre all'inconferenza delle risultanze del giudizio penale rispetto a quello tributario.
4. L'appello veniva solo parzialmente accolto, con il riconoscimento della legittimità del recupero della sola IVA, che veniva considerata indetraibile in relazione alle fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

5. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.
6. La Curatela del fallimento GAMMA CARNI S.r.l. è rimasta intimata.
7. Il Pubblico ministero ha depositato memoria, anticipando per iscritto le proprie conclusioni, ribadite in udienza.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 654 del Codice di procedura penale.

L'Agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui la CTR - con riferimento al capo di sentenza relativo alla ripresa fiscale di costi indeducibili e di IVA indetraibile, in quanto gli uni e l'altra portati da fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti - avrebbe fondato il proprio convincimento esclusivamente sulle risultanze della sentenza di assoluzione dell'allora amministratore e legale rappresentante di Gamma Carni S.r.l., poi fallita, pronunciata dal G.U.P. presso il Tribunale di Lecce in uno dei procedimenti penali scaturiti dalle indagini avviate all'esito dei processi verbali della Guardia di Finanza, in cui erano state compendiate le risultanze delle verifiche effettuate nei confronti della predetta società.

Per la ricorrente, le risultanze del suddetto processo penale avrebbero dovuto essere oggetto di autonoma

valutazione da parte dei giudici d'appello, avendo riguardo a tutto quanto risultava dalla documentazione versata dalle parti.

2. Con il secondo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 36, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, n. 4, c.p.c.

La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui la CTR ha ritenuto che "le conclusioni cui è giunto il giudice penale sono del tutto condivisibili e non vi è ragione per discostarsene, poggiando le valutazioni di quel giudice sul medesimo quadro probatorio offerto al giudice tributario", aggiungendo che "non vi è ragione plausibile per negare un possibile impiego ... degli elementi di conoscenza raccolti in sede penale che possano utilmente concorrere alla formazione del convincimento del giudice".

In tale parte, la sentenza di secondo grado non avrebbe esplicitato le ragioni per le quali ha ritenuto di poter fondare il proprio convincimento sulle risultanze della statuizione del giudice penale ne avrebbe indicato gli elementi di conoscenza acquisiti nel processo penale conclusosi con l'assoluzione del legale rappresentante della società contribuente e utilizzabili nel processo tributario.

3. I due motivi possono essere trattati congiuntamente, perché intimamente connessi, e si rivelano entrambi non fondati.

3.1. La CTR si è dichiarata ben consapevole del "noto principio di autonomia (o sistema binario) tra processo tributario e processo penale" e, dunque, del fatto che, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, conformemente alla costante giurisprudenza di legittimità (*ex plurimis*, Sez. 5, ordinanza n. 17258 del 27/06/2019, Rv. 654693-01; Sez. 5, ordinanza n. 14618 del 24/5/2024), maturata anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, che ha introdotto l'art. 21-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ove si prevede, al comma 1, che la sentenza irrevocabile di assoluzione, perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, ha efficacia di giudicato nel processo tributario, in ogni stato e grado, purché pronunciata sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione e - ma non è questo il caso, venendo in rilievo una sentenza di assoluzione pronunciata dal Tribunale di Lecce in funzione di giudice

dell'udienza preliminare - in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto.

3.2. La CTR, infatti, ha legittimamente valutato le risultanze della sentenza penale richiamata *per relationem*, e lo ha fatto in via autonoma perché "unitamente alla copiosa documentazione probatoria versata in atti dal curatore fallimentare (bolle di accompagnamento, fatture accompagnatorie, rimesse bancarie, assegni bancari, estratti conto, assegni dati in pagamento, libro giornale, libro fatture emesse e acquisti)", giungendo, sulla base della valutazione del suddetto compendio probatorio, a dubitare che le fatture oggetto di contestazione fossero state emesse con la partecipazione consapevole del legale rappresentante della società all'operazione, fraudolenta perché relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti.

3.3. In primo luogo, dunque, non è configurabile la dedotta violazione o falsa applicazione di norme di diritto *ex art.* 360, comma 1, n. 3 c.p.c.

3.4. Inoltre, quanto al dedotto vizio di motivazione apparente, va ribadito che il sindacato di legittimità sulla motivazione, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della stessa, resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato solo qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile (Cass., Sez. 1, ordinanza n. 7090 del 03/03/2022, Rv. 664120-01), sempreché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass., Sez. U, sentenza n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629830-01).

3.4.1. Da questo punto di vista, la sentenza impugnata, sebbene succintamente, ha esposto le ragioni per le quali ha ritenuto condivisibili le conclusioni cui era giunta la sentenza penale di assoluzione del legale rappresentante della società per i medesimi fatti oggetto del giudizio tributario e pronunciata dal GUP presso il Tribunale di Lecce, ritenendo che esse trovassero conferma nella copiosa documentazione probatoria versata in atti dal curatore fallimentare.

Il giudice a quo, quindi, risulta aver elaborato un ben delineato tracciato argomentativo, sicché non è incorso in alcuno dei gravi vizi d'indole logico-giuridica unicamente rilevanti in questa sede.

4. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR fatto gravare sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che le fatture contestate si

riferissero ad operazioni oggettivamente inesistenti, laddove l'Amministrazione finanziaria, nel caso di specie, era tenuta soltanto a dimostrare la fittizietà della società che aveva emesso le fatture *de quibus*, in quanto le riprese a tassazione operate con l'avviso di accertamento oggetto di causa si fondavano sulla natura fittizia del soggetto cedente (la IMA S.r.l., considerata società cartiera) e, quindi, sulla asserita inesistenza soggettiva delle predette operazioni.

**4.1.** Va in primo luogo ribadito che la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c. si configura solo nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una asseritamente incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto, magari erroneamente, che la parte onerata avesse assolto tale onere (Sez. 5, ordinanza n. 21417 del 30/7/2024), poiché in questo caso vi sarebbe, al più, un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360, n. 5, c.p.c. (Sez. L, sentenza n. 17313 del 19/08/2020, rv. 658541-01) e nei ristretti limiti nei quali è oggi ammesso il controllo sulla motivazione della sentenza impugnata.

**4.2.** Ciò premesso, in caso di operazioni oggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (così, in tema di IVA, Sez. 5, sentenza n. 24471 del 09/08/2022, Rv. 665800-02; Sez. 5, ordinanza n. 15369 del 20/07/2020, rv. 658429-01).

**4.3.** È proprio questo il principio di cui ha fatto corretta applicazione la CTR, richiamando un precedente di questa Corte (Sez. 6-5, ordinanza n. 16469 del 21/06/2018) dettato proprio in tema di onere della prova in relazione alla contestazione di fatture emesse per operazioni oggettivamente inesistenti.

**4.4.** In nessuna parte della sentenza impugnata emerge, invece, che i giudici di secondo grado abbiano ritenuto

contestate operazioni oggettivamente inesistenti e che l'Ufficio finanziario fosse, perciò, onerato della prova concernente l'inesistenza oggettiva delle operazioni.

**4.5.** Essi hanno anzi dubitato che la società avesse assolto all'onere della prova contraria, non essendo stata dimostrata "la estraneità del legale rappresentante pro-tempore della Gamma Carni alla operazione fraudolenta o che esso avesse adottato ogni ragionevole misura volta a verificare l'esistenza effettiva della cedente Società I.M.A.", giungendo a ritenere legittima, per tale via, la ripresa fiscale a titolo di IVA.

**5.** Con il quarto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 14-bis della Legge 537/1993, nel testo novellato introdotto dall'art. 8, comma 1, del D.L. 16/2012, e dell'art. 109 del D.P.R. 917/86.

La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi di cui alle fatture oggettivamente inesistenti emesse nei confronti di Gamma Carni S.r.l. in virtù del menzionato art. 14, comma 4-bis della Legge n. 537 del 1993, senza considerare che la norma non esclude la necessità di accertare le caratteristiche di effettività ed inerenza dei costi sostenuti.

**6.** Il motivo non è fondato.

**6.1.** La CTR ha fatto buon governo del principio, ripetutamente affermato da questa Corte (tra le recenti, Sez. 5, ordinanza n. 11020 del 05/04/2022, Rv. 664285-01; Sez. 5, ordinanza n. 8480 del 15/03/2022, Rv. 664150-01), secondo cui, a norma dell'art. 14, comma 4-bis, della Legge n. 537 del 1993, nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012, conv. nella Legge n. 44 del 2012 (applicabile anche ad atti, fatti o attività realizzati prima della sua entrata in vigore: Sez. 5, ordinanza n. 4645 del 21/02/2020, Rv. 657347-02; Sez. 5, ordinanza n. 2373 del 25/1/2023), l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. n. 917 del 1986, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

**6.2.** La CTR, infatti, sulla base del complessivo compendio probatorio acquisito, ha ritenuto che, nella specie, si vertesse in un'ipotesi di operazioni solo oggettivamente inesistenti e che vi sarebbe stato l'effettivo scambio delle merci fatturate e la loro successiva vendita, senza che i beni fossero stati utilizzati direttamente al fine di commettere il reato, donde l'irrelevanza

della consapevolezza, da parte dell'acquirente, del carattere fraudolento delle operazioni.

7. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 36, n. 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 e 132, n. 4, c.p.c. per avere la CTR omesso di indicare le ragioni per le quali le operazioni di cui alle fatture soggettivamente inesistenti emesse nei confronti di Gamma Carni S.r.l. avrebbero avuto ad oggetto beni effettivamente acquistati e poi commercializzati da tale società.

8. Anche tale motivo è infondato.

8.1. Vale qui richiamare quanto già osservato in relazione al primo e al secondo motivo di ricorso, sicché va ribadito che la sentenza impugnata, sebbene succintamente, ha certamente esposto le ragioni per le quali ha ritenuto condivisibili le conclusioni cui era giunta, sul punto, la sentenza penale di assoluzione del legale rappresentante della società per i medesimi fatti oggetto del giudizio tributario e pronunciata dal GUP presso il Tribunale di Lecce, ritenendo che esse trovassero conferma nella copiosa documentazione probatoria versata in atti dal curatore fallimentare.

8.2. Il giudice a quo, quindi, ancora una volta risulta aver elaborato un ben delineato tracciato argomentativo, sicché non è incorso in alcuno dei gravi vizi d'indole logico-giuridica unicamente rilevanti in questa sede.

E, a tale ultimo proposito, è appena il caso di ricordare che non può pretendersi che la Corte di legittimità, esorbitando dai compiti che le sono propri, sovrapponga una diversa valutazione del medesimo compendio probatorio già esaminato dalla CTR: il momento dell'individuazione delle informazioni probatorie che dal dato probatorio possono desumersi, infatti, è affare del giudice di merito, ed è per questo sottratto al giudizio di legittimità, a condizione, beninteso, che la sentenza impugnata - come in questo caso - abbia in proposito speso una motivazione eccedente la soglia del "minimo costituzionale" (così, da ultimo, Cass. S. U. sentenza n. 5792 del 05/03/2024, Rv. 670391-01).

9. In definitiva, il ricorso va rigettato.

10. Nulla per le spese, non essendosi costituita la parte intimata.

11. Neppure sussistono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto che non sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

### **Superamento (limitato) del "doppio binario" e funzione interpretativa del giudice tributario, con particolare riferimento all'applicazione di presunzioni legali** *di Antonio Lovisolo (\*)*

In relazione all'applicazione ai fini fiscali degli effetti della sentenza penale di condanna o di assoluzione con efficacia di giudicato (nelle forme previste rispettivamente dagli artt. 654 c.p.p. e 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000) il giudice tributario è chiamato ad una autonoma valutazione - eventualmente avvalendosi anche di presunzioni - non essendo configurabile un "automatismo" ai fini tributari delle indicate sentenze emesse in sede penale. Tuttavia, i "fatti materiali" da valutare ai fini fiscali non possono essere diversi da quelli coperti dal giudicato penale e considerati "rilevanti" ai fini penali dalle sentenze intervenute. La sentenza della Corte di cassazione n. 26482/2024 ben individua tale problematica, a maggior ragione, in quanto attinente gli effetti di una sentenza del GUP (estranea quindi alla previsione di cui alle norme appena citate).

(\*) Professore di Diritto Tributario e Diritto Finanziario - Università di Genova, Avvocato in Genova Studio Lovisolo & Partners

## Il problema

La sentenza n. 26482/2024 si inserisce nel percorso normativo e interpretativo che ha comportato il (parziale) superamento del c.d. doppio binario fra esiti del processo penale e del processo tributario (in attuazione del principio del *ne bis in idem*).

In particolare, del tutto correttamente, la sentenza ribadisce la “autonomia” fra processo penale e processo tributario e la correlata necessità che il giudice tributario valuti specificamente la possibile “ricaduta”, ai fini fiscali, del contenuto della pronuncia penale (nella specie sent. del GUP divenuta irrevocabile), alla quale è comunque preclusa qualsiasi “automatica efficacia” ai fini fiscali.

Al riguardo la Suprema Corte, del tutto correttamente, ritiene che il giudice tributario sia sempre chiamato ad una valutazione espressa e motivata circa l'applicabilità (o meno), agli effetti tributari, del contenuto della decisione assunta in sede penale.

Tale conclusione è del tutto conforme all'ivi richiamato (punto 3) costante indirizzo della Suprema Corte che ribadisce tale autonomia ed obbligo di specifica valutazione e motivazione da parte del giudice tributario.

In particolare, la sentenza in commento offre l'occasione per evidenziare la “strada” (oramai) “percorsa” - soprattutto a livello normativo -, al fine del superamento del c.d. doppio binario cui ho fatto sopra riferimento.

A tal fine, anticipando le conclusioni cui perverrò sulla base delle considerazioni svolte di seguito, rilevo che la “funzione” interpretativa del caso di specie e la “piena autonomia decisionale” del giudice tributario si configura comunque come particolarmente necessaria e rilevante

al fine della applicazione delle norme che indirizzano il processo tributario verso un (limitato) superamento di tale “doppio binario”.

Semmai potrà essere diverso il “risultato” di tale necessaria interpretazione e valutazione giudiziale. Al riguardo, si considerino gli effetti derivanti prima di tutto dalla introduzione della prova testimoniale nel processo tributario (art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992, come modificato dalla Legge n. 130/2023) con la conseguente sua ricaduta ai fini dell'applicazione nel processo tributario dell'art. 654 c.p.p. (1).

Tale quadro normativo è completato dalla previsione dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000 (quale introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024) afferente gli effetti nell'ambito tributario delle sentenze penali di assoluzione, perché “il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso”, pronunziate a seguito di dibattimento e divenute irrevocabili.

Entrambe tali norme consentono espressamente al giudice di attribuire, ai fini tributari, efficacia di “giudicato” alle sentenze dibattimentali di condanna (art. 654 c.p.p.) o di assoluzione (art. 21-bis) intervenute in sede penale, beninteso ove ne sussistano i relativi limiti soggettivi ed oggettivi ivi previsti, alla cui specifica valutazione è chiamato il giudice, ma osservando a tal fine le regole e i principi propri della materia tributaria.

## La valutazione del giudice tributario alla luce delle novità legislative intervenute

Cercando di sviluppare le conclusioni appena svolte, evidenzio innanzitutto che, prima delle recenti novità legislative di cui *infra*, al giudice tributario “da sempre” è stata affidata e riconosciuta una rilevante funzione accertativa-

(1) Sugli effetti che la introduzione della prova testimoniale (seppure nella forma scritta) ha avuto anche in relazione all'applicazione nel processo tributario della prova dell'art. 654 c.p.p., si veda 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”, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2023, prima parte, pag. 43 ss. In tale scritto si evidenzia (par. 3.3.) che: “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”. In proposito, più ampiamente, si veda sempre A. Lovisolo, “Esperibilità della prova testimoniale nel processo tributario e conseguente applicazione del principio del “ne bis in idem””, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 12/2023, pag. 993 (vedi da ultimo in proposito anche Cass. 2 dicembre 2024, n. 30814, inedita).

interpretativa, essendogli stata riconosciuta la possibilità di “superare” la “autonomia” degli esiti dei due giudizi, ove si convincesse, “sulla base di una propria autonoma ed espressa valutazione e senza alcun ‘automatismo’, della applicabilità al processo tributario degli esiti (totali o parziali) emergenti dalle ricordate sentenze penali”.

Tale valutazione (frutto dell’assoluto “libero convincimento” del giudice tributario) evidentemente ha coinvolto sia i profili soggettivi (ed *in primis* la identità fra “contribuente” ed “imputato”) sia quelli oggettivi che connotano rispettivamente la fattispecie tributaria e la “condotta” (in relazione alla quale il giudice deve pronunciarsi) oggetto anche della pronuncia del giudice penale (2).

Richiamando quanto già espresso in precedenti occasioni (3), ribadisco che dalla (oramai riconosciuta) possibilità che le sentenze penali pronunciate a seguito di dibattimento e divenute irrevocabili (rispettivamente di condanna - ex art. 654 c.p.p. - o di assoluzione - ex art. 21-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000) possano avere anche effetto di “giudicato” nel processo tributario, risulta valorizzata e ribadita la funzione interpretativa del giudice tributario che, “lungi dall’essere tenuto” ad un automatismo applicativo, ai fini tributari, del giudicato penale, deve assumere la propria decisione, valutando specificamente sia la identità dei profili soggettivi che quella dei fatti materiali dedotti, nonchè la loro rilevanza in entrambi i giudizi e segnatamente (anche) nel giudizio tributario nel quale è chiamato a pronunciarsi (beninteso) nel rispetto delle “regole” applicabili alla materia tributaria. Al riguardo, semmai, ove il giudice sia chiamato a valutare l’applicazione nel giudizio

tributario del contenuto di una sentenza penale irrevocabile pronunciata a seguito di dibattimento, sia essa di condanna - ex art. 654 c.p.p. - o di assoluzione - ex art. 21-bis cit. -, e si convinca liberamente di dover dare attuazione a tali sentenze anche ai fini fiscali, potrà al *decisum* penale attribuire effetti di giudicato anche ai fini tributari (come previsto espressamente sia dall’art. 654 c.p.p. - per quanto attiene le sentenze di condanna - sia dall’art. 21-bis cit., per quanto attiene le sentenze di assoluzione).

Beninteso, tale possibile effetto di “giudicato” è correlato al fatto che il giudice tributario si sia convinto di doversi adeguare alla sentenza penale dopo averne valutato il relativo contenuto.

Più precisamente l’irrevocabilità della sentenza penale assume rilevanza in ordine ai suoi profili soggettivi ed oggettivi (“fatti materiali”) della condotta e della fattispecie, rilevanti anche ai fini tributari, ma il giudice tributario, di tali profili, è libero di dare una propria autonoma valutazione giuridica, in applicazione delle regole previste ai fini tributari ed in particolare (eventualmente) in applicazione delle presunzioni fiscali, anche se non applicabili ai fini penali (cfr. *amplius infra*).

Parimenti laddove il giudice tributario sia chiamato a valutare il contenuto di un “atto decisivo” penale, diverso da quelli indicati (ad es. sentenza non divenuta irrevocabile o sentenza del GUP - come nel caso oggetto della pronuncia in commento - o di patteggiamento o provvedimento di archiviazione) dovrà valutare sia la sua applicabilità (anche parziale) al caso di specie, sia la sua “rilevanza” e “ricaduta” al fine della decisione che egli è chiamato ad assumere, non

(2) Significative sono al riguardo le seguenti pronunzie della Suprema Corte: Cass., ord. 22 settembre 2021, n. 25632 ove si prevede (anche anteriormente alla recente riforma di cui nel testo) che il giudice tributario, sulla base di una propria autonoma valutazione, possa provvedere, ai sensi dell’art. 654 c.p.p. alla ‘critica’ e non ‘automatica’ applicazione al giudizio tributario di quanto deciso da una sentenza di assoluzione penale (risalente a dieci anni prima), passata in giudicato ‘perché il fatto non sussiste’’. Analogamente Cass. 20 dicembre 2017, n. 30564 pronunzia la revocazione di una precedente propria sentenza che aveva disposto la cassazione (“senza rinvio”) (anziché “con rinvio”) in riferimento al mancato riconoscimento di costi afferenti prestazioni

soggettivamente inesistenti (art. 14, comma 44-bis, Legge n. 33/1993, come modificata dall’art. 8, comma 1, D.L. n. 16/2022) quali emergenti da una pregressa sentenza penale di assoluzione passata in giudicato. Al riguardo si veda altresì una inedita sentenza della Corte di Giustizia Tributaria della Lombardia del 23 ottobre 2024, n. 2763.

(3) E segnatamente in A. 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’”, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2024, parte I, pag. 1310.

essendo comunque tenuto al riconoscimento di alcun effetto (tanto meno vincolante) del provvedimento penale nel giudizio tributario.

Infine, è da considerare che l'effetto - ai fini del processo tributario - della sentenza penale di cui all'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000 attiene alla sentenza di "assoluzione" (divenuta irrevocabile) pronunciata perché "il fatto non sussiste o l'imputato non l'ha commesso" e non anche ove la sentenza (pur anch'essa di assoluzione, ex art. 530 c.p.p.) sia pronunciata perché "il fatto non costituisce reato o è stato commesso da persona non imputabile o non punibile o per mancanza e insufficienza o contraddittorietà della relativa prova" (c.d. insufficienza di prova).

Conseguentemente il giudice tributario, pur di fronte ad una sentenza penale di assoluzione passata in giudicato, può pervenire nell'ambito tributario ad una diversa conclusione e valutazione ove la sentenza (pur assolutoria) tuttavia non rechi la formula indicata nell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

In ogni caso sia nell'ipotesi di sentenza di condanna (ex art. 654 c.p.p.), che di assoluzione perché "il fatto non sussiste o l'imputato non l'ha commesso", il giudice può pervenire nell'ambito tributario a conclusioni anche diverse ove si convinca della rilevanza (o irrilevanza) nel caso di specie ai fini fiscali di elementi che (ai fini fiscali) devono essere oggetto di una diversa valutazione rispetto al contenuto della sentenza penale.

Naturalmente in tal caso il giudice tributario deve adeguatamente motivare il proprio convincimento rispetto al contenuto della sentenza penale.

In definitiva, il "contenuto giuridico" del "giudicato penale" assume rilevanza (nei limiti e secondo i contenuti sopra indicati) ai fini tributari (ex art. 654 c.p.p. e art. 21-bis cit.) se ed in quanto il giudice tributario rilevi che la valutazione operata in sede penale non contrasti con specifiche regole fiscali rilevanti ai soli fini tributari (cfr. anche *infra*).

Parimenti, secondo la medesima ottica valutativa, il giudice tributario dovrà individuare la possibilità di "sospendere" il giudizio tributario, in attesa dell'esito di quello penale, ove si convincesse della "opportunità" (se non della "necessità") di tale sospensione, stimando i "prevedibili" esiti del processo penale in corso, su quello tributario nel quale è chiamata a decidere (cfr. anche *infra*). A tal fine il giudice tributario dovrà procedere ad una attenta valutazione circa la possibile ricaduta degli esiti del processo penale su quello tributario, tenuto conto anche della necessità di salvaguardare la (normale) durata di quest'ultimo rispetto a quella del processo penale, considerato "lo stato" in cui tale processo si sta svolgendo.

Al riguardo il divieto di sospensione del processo tributario, di cui all'art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, secondo il quale: "il procedimento 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" è da ritenersi "ontologicamente superato", tenuto conto della "sopravvenuta possibilità" che la sentenza penale (di condanna o di assoluzione) possa avere ricaduta (anche parziale) nel processo tributario, divenendo quindi (almeno consigliabile) la sospensione del giudizio tributario (4) valutate le circostanze (anche temporali) sopra illustrate.

### Presunzioni legali e "doppio binario"

Come detto, tale possibile ricaduta ai fini tributari delle sopra ricordate sentenze penali "esalta" e "ribadisce" la funzione interpretativa e decisoria del giudice tributario.

Tale funzione è (a mio avviso) particolarmente valorizzata ed evidenziata ove il giudice tributario, nel proprio decidere, dovesse applicare ai fini fiscali una "presunzione" (anche assoluta) prevista dalla legge tributaria, ma non utilizzabile ai fini penali (cfr. anche *retro*) o fosse chiamato ad applicare ai fini tributari (art. 39, comma 2,

(4) Cfr. in proposito *amplius* A. Lovisolo, "Esperibilità della prova testimoniale nel processo tributario e conseguente", cit., loc. cit.

lett. d), D.P.R. n. 600/1973, accertamento induttivo del reddito d'impresa) una presunzione "semplicissima" irrilevante invece in sede penale (art. 192 c.p.c.).

Al riguardo, a mio avviso è da escludere che la circostanza che nel processo tributario (a differenza di quello penale) si possano applicare presunzioni comporti "sempre e comunque" una ontologica "indifferenza" nell'ambito tributario degli esiti della pronuncia penale.

### **Le presunzioni assolute**

Tale conclusione (a mio avviso) è da formularsi anche con riferimento alle "presunzioni assolute" (5) che comportano una "semplificazione" in forza della quale ai fini fiscali la "fattispecie" diviene imponibile solo se (e nella misura in cui) sia conforme a quella prevista dalla legge tributaria.

In proposito la valutazione della "identità soggettiva e dei fatti materiali", che entrambe le norme citate (art. 654 c.p.p. e 21-bis, Legge n. 74/2000) impongono al giudice tributario, e la loro "necessaria rilevanza ai fini tributari" può comunque consentire al giudice tributario di valutare liberamente l'esistenza (o meno) di tale "identità" soggettiva e fattuale, dovendo egli valutare e assumere ai fini fiscali la configurabilità di una fattispecie "giuridicamente e normativamente individuata" eventualmente tenuto conto di norme che prevedono, ai fini fiscali, una presunzione assoluta in forza della quale può essere individuata "normativamente" anche una fattispecie diversa da quella "naturalistica", assunta ai fini della decisione penale.

Pertanto la necessaria applicazione, ai fini fiscali, di una "presunzione assoluta" evidenzia solamente la conseguente rilevanza giuridica ed impositiva di una fattispecie (per così dire "individuata normativamente"), che può essere anche diversa da quella "naturalistica", assunta ai fini penali. Ciò può imporre al giudice tributario di discostarsi, nella propria decisione, dall'esito

della sentenza penale, seppure passata in giudicato. Naturalmente occorrerà una adeguata motivazione della sentenza tributaria.

A tal fine, si pensi, ad esempio, ad una sentenza penale divenuta definitiva che accerti che il socio di una società di persone si è "indebitamente appropriato" di una somma di denaro ma di ammontare inferiore a quello rilevante ai fini della sua imposizione, in applicazione del principio "di trasparenza" (art. 5 T.U.I.R.).

In tal caso, il giudice tributario, pur di fronte ad una sentenza penale (di condanna) passata in giudicato, dovrà ai fini fiscali accertare nei confronti di tale socio un reddito in misura diversa (nella specie superiore) in forza della presunzione assoluta di "trasparenza" della società di persone. Pertanto, in tali ipotesi i "medesimi fatti materiali" oggetto dei due giudizi (penali e tributario) devono comportare una "diversa conclusione" del giudice tributario, tenuto conto dell'applicazione ai fini fiscali del ricordato "principio di trasparenza" precluso ai fini penali.

### **Le presunzioni relative**

Analogamente dicasi con riferimento alle presunzioni legali relative la cui previsione comporta la inversione della "normale" incombenza dell'onere della prova.

Anche in tal caso, il giudice tributario deve attenersi ai fatti materiali emergenti dal giudicato penale, ma tenuto conto della (possibile) diversa incombenza nel processo tributario dell'onere della prova, in conformità al contenuto della presunzione relativa eventualmente, in proposito applicabile.

Al riguardo, si consideri (ad esempio) la applicabilità delle presunzioni relative di cui al D.P.R. n. 441/1997 nella parte in cui prevede la configurabilità di maggiori ricavi in presenza di riscontrate differenze inventariali, in misura superiore a quella risultante dalle scritture contabili di magazzino.

In tal caso, l'eventuale accertamento in sede penale di una condotta (ad esempio di

(5) A maggior ragione tale conclusione è da confermarsi anche con riferimento alle presunzioni relative che comportano la inversione dell'onere della prova.

“appropriazione indebita”) da parte dell’Amministratore (quale “imputato”), potrebbe (astrattamente) generare comunque l’applicazione di tale presunzione nei confronti della società (individuata ai fini fiscali quale “contribuente”), salvo che il contenuto stesso di tale condotta dell’Amministratore (quale risultante dalla sentenza penale) possa finire per configurarsi anche quale prova contraria alla presunzione (relativa) indicata, evidenziando che di tali differenze inventariali ha beneficiato (“personalmente”) solo l’Amministratore (imputato) e non la società contribuente nei cui confronti quindi non possono configurarsi maggiori ricavi occulti e quindi non può trovare applicazione la sopra indicata presunzione relativa.

Come si vede, la “doverosità” di tener conto ai fini tributari dell’esistenza ed applicabilità di una presunzione legale (assoluta o relativa che sia), può comportare solo un (seppur rilevante) obbligo per il giudice tributario di diversa valutazione dei “profili soggettivi e materiali” o della relativa prova, rispetto a quanto deciso in sede penale, in piena osservanza dell’applicazione sia dell’art. 654 c.p.p. che dell’art. 21-bis cit., senza tuttavia doversi escludere “ontologicamente” ed in “radice” l’applicazione degli effetti delle due sentenze penali, quali previsti dalle due ricordate previsioni normative.

### **Le presunzioni “semplicissime”**

Come detto (a mio avviso) non sarebbe possibile sostenere la ontologica irrilevanza nel processo tributario della sentenza penale (sia di condanna che di assoluzione) passata in giudicato per il solo fatto che ai fini fiscali sono utilizzabili presunzioni semplici “gravi, precise e concordanti” (art. 2729 c.c.) utilizzabili anche ai fini penali (art. 192 c.p.c.).

In ogni caso l’art. 654 c.p.p. prevede l’inefficacia degli esiti della sentenza penale nel processo tributario (civile o amministrativo) allorquando in questo sussistano limitazioni alla prova dei fatti contestati e non viceversa.

Ciò premesso si consideri che la eventuale applicazione di presunzioni - anche come vedremo “semplicissime” - individua nel (solo) processo tributario (sotto questo profilo) una maggior ampiezza di prova consentita (essendo prevista la utilizzazione anche della prova presuntiva).

E ciò con particolare riferimento alla circostanza che ai fini tributari - accertamento induttivo del reddito di impresa *ex art. 39, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 600/1973* - possono essere utilizzate anche presunzioni prive di tali requisiti (di “gravità, precisione e concordanza”), c.d. presunzioni “semplicissime”.

Semmai il giudice tributario - che come abbiamo visto, è chiamato sempre ad una valutazione della specifica ricaduta della sentenza penale - è tenuto ad una particolare attenzione e verifica, ove sia chiamato, ai fini fiscali, all’applicazione anche di presunzioni “semplicissime” rilevanti ai soli (limitati) fini tributari (*ex art. 39, comma 2, lett. d, cit.*) ma non a quelli penali (art. 192 c.p.c.).

In tal caso - come detto - il giudice tributario dovendo applicare le regole giuridiche proprie di tale materia (art. 39, comma 2 *cit.*) potrà (e dovrà) discostarsi dal contenuto della sentenza penale di (assoluzione o di condanna) pur divenuta irrevocabile.

Anche questo profilo (oltre al sopra illustrato generale obbligo di valutare il contenuto del giudicato penale) “esalta” particolarmente la libera funzione interpretativa del giudice tributario che è ben lungi dall’essere tenuto a dare applicazione “automatica” alla sentenza penale anche se (eventualmente) passata in giudicato.

## Accertamento

# Valore indiziario dei tabulati rilasciati dal gestore della piattaforma

Cassazione, Sez. trib., Ord. 19 giugno 2024 (17 gennaio 2024), n. 16943 - Pres. Bruschetta - Rel. La Rocca

*Accertamento - Accertamento analitico-induttivo - Tabulati rilasciati da E-bay - Valore presuntivo - Rilevanza*

**La prova richiesta in tema di accertamento analitico-induttivo può ritenersi integrata dal valore presuntivo dei tabulati forniti da "E-bay", a cui l'Ufficio abbia richiesto i dettagli relativi alle transazioni andate a buon fine del contribuente, atteso che la natura di stampa di fogli elettronici non esclude il valore indiziario di quei documenti in ordine alle operazioni riferibili al contribuente, tanto più se costui non ne contesti la genuinità, ma ne eccepisca soltanto la dubbia provenienza.**

## Rilevato che

1. La Commissione tributaria provinciale (CTP) di Salerno ha accolto il ricorso proposto da A.A. contro l'avviso di accertamento avente ad oggetto recupero di materia imponibile per il 2008 con determinazioni di maggiori IRPEF, IRAP e IVA.
2. L'accertamento analitico - induttivo ex art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 derivava da verifica fiscale, condotta per diversi anni di imposta e culminata nel rilascio di PVC del 13.10.2011, ed era fondato su tabulati della piattaforma E-bay dai quali risultava il compimento di operazioni commerciali da parte del A.A. per complessivi euro 501.969,64 a fronte di un dichiarato pari ad euro 238.223,00.
3. La CTP, accogliendo la prospettazione del ricorrente, ha ritenuto che quei tabulati non potessero rappresentare presunzioni gravi e precise in quanto non attestavano il buon esito delle transazioni; inoltre, costituivano l'unico elemento indiziario a carico del contribuente, cosicché non ricorreva neppure il requisito della "concordanza".
4. L'appello erariale è stato accolto dalla Commissione tributaria regionale (CTR) della Campania la quale ha osservato quanto segue: l'accertamento analitico-induttivo ex art. 39 comma 1 lett. d) cit. può svolgersi anche in presenza di una contabilità formalmente corretta, qualora la stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile, così da consentire all'Ufficio di dubitare della veridicità della dichiarazione e procedere alla ricostruzione dei maggiori ricavi o minori costi sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti ex art. 2729 c.c.; secondo giurisprudenza della Suprema Corte,

la presunzione può fondarsi anche su un unico indizio purché grave e preciso; in questo caso, i tabulati acquisiti da E-bay presentavano i requisiti di gravità e precisione, in quanto il contribuente aveva contestato che essi potessero provare il buon fine delle transazioni ma non aveva indicato le operazioni rimaste inadempite, quelle andate a buon fine ovvero quelle per quali si era proceduto ad annullamento o erano stati rilasciati *feedback* negativi da una delle parti.

5. Avverso questa sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

6. Ha resistito l'Agenzia delle entrate con controricorso.

## Considerato che

1. Il primo motivo denuncia, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., violazione o falsa applicazione degli artt. 3, 24 e 11 Cost., 112 c.p.c. e 57 del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto la CTR aveva omesso di decidere sull'eccezione sollevata dal ricorrente nel giudizio d'appello relativa alla violazione del divieto di *ius novorum* da parte dell'Agenzia, la quale soltanto nel giudizio del secondo grado aveva introdotto il tema dei *feedback* e aveva rilevato la sostanziale coincidenza del numero di transazioni evidenziate nel prospetto fornito da E-bay con i *feedback* ricevuti, aggiungendo che sul punto il contribuente non aveva rilasciato alcuna dichiarazione in sede di contraddittorio.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., violazione o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. e dell'art. 39 comma 1 lett. d) D.P.R. n. 600/1973, avendo la CTR omesso l'esame di un fatto decisivo per il giudizio consistente

nell'inesistenza delle circostanze relative ai *feedback*, dedotte dall'Agenzia soltanto nel giudizio di secondo grado, di cui non vi era alcuna traccia nel PVC.

3. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto esaminano sotto diversi angoli visuali la medesima questione, e sono in parte inammissibili e in parte infondati.

3.1. Va osservato, in primo luogo, che ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass. n. 2151 del 2021), tanto più che il giudice non ha l'onere di prendere posizione e decidere su tutte le eccezioni o questioni proposte dalle parti ma deve soltanto illustrare le ragioni che giustificano la sua decisione, dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'*iter* argomentativo seguito (Cass. n. 12131 del 2023).

3.2. In questo caso, la questione è inconferente rispetto alla *ratio decidendi* della sentenza perché, come si desume dall'esposizione sopra riportata, la CTR non motiva sui *feedback* nei termini evidenziati dal ricorrente: la CTR si è limitata ad osservare, valutando il comportamento processuale del contribuente di fronte ai tabulati rappresentativi delle transazioni, che costui si era limitato ad una generica contestazione, non avendo indicato neppure quelle sulle quali vi erano stati *feedback* negativi.

3.3. Si è trattato di un mero argomento, estraneo al divieto posto dall'art. 57, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 che riguarda soltanto le nuove eccezioni in senso proprio o stretto - non anche le eccezioni in senso lato e le mere difese ed argomentazioni giuridiche - ovvero le domande nuove che modificano la *causa petendi* o alterano l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (*ex mu/tis*, Cass. n. 15730 del 2020).

4. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., violazione o falsa applicazione dell'art. 116 c.p.c. e degli artt. 2727 e 2729 c.c., dell'art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. n. 600/1973, perché gli elementi a fondamento della decisione non potevano

costituire presunzioni gravi, precise e concordanti e la CTR non aveva valutato correttamente il comportamento processuale del ricorrente.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. È bene premettere che in tema di accertamento dei redditi, costituisce presupposto per procedere col metodo analitico induttivo la complessiva inattendibilità della contabilità, da valutarsi sulla base di presunzioni *ex art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600, del 1973*, alla stregua di criteri di ragionevolezza, ancorché le scritture contabili siano formalmente corrette (Cass. n. 22184 del 2020); a differenza dell'accertamento induttivo puro, la "incompletezza, falsità od inesattezza" dei dati contenuti nelle scritture contabili non è tale però da consentire di prescindere dalle stesse, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c. (Cass. n. 33604 del 2019; Cass. n. 27068 del 2006), le quali non devono essere necessariamente plurime, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave (Cass. n. 22184 del 2020), con la conseguenza che l'onere della prova viene, in tale ipotesi, a spostarsi sul contribuente (Cass. n. 30985 del 2021). La sentenza della CTR è conforme a questi principi, laddove ha motivato sul valore presuntivo dei tabulati forniti da E-bay - a cui l'Ufficio aveva richiesto proprio i "dettagli relativi alle transazioni andate a buon fine" (v. pag. 2 del controricorso con stralcio pag. 8 PVC) - e ha ritenuto raggiunta la prova richiesta in tema di accertamento analitico - induttivo a fronte della mancata indicazione da parte del contribuente delle operazioni che non si erano concluse positivamente, ritenendo "non credibile che il Contribuente non conservi traccia delle transazioni non andate a buon fine".

4.3. Riportando ampi stralci del ricorso iniziale, il A.A. deduce di aver contestato, sin dall'inizio del giudizio, i tabulati E-bay, che costituivano stampa di "fogli elettronici" di "dubbia provenienza", che non tenevano in considerazione "tutte le transazioni non avvenute", che indicavano dati inattendibili (perché per il triennio 2009-2011 il valore delle transazioni risultate dai tabulati era inferiore alle fatture emesse dal contribuente); inoltre, come risultava dal PVC, aveva fornito all'Ufficio tutta la documentazione relativa al rapporto con E-bay (fatture, accordo contrattuale, prospetto riepilogativo delle vendite effettuate); erroneamente, quindi, la CTR aveva affermato l'assenza di contestazioni

sull'“esistenza delle transazioni” e aveva addebitato al contribuente di non aver indicato “quali delle transazioni sarebbero rimaste inadempite e quali, invece, sono andate a buon fine”.

**4.4.** Da un lato, il motivo non coglie la *ratio decidendi*, perché la CTR, in sostanza, rileva non la mancanza di contestazioni da parte del A.A. ma l'inidoneità di queste ad inficiare il valore indiziario dei tabulati, non avendo il contribuente indicato le transazioni non andate a buon fine a vario titolo; d'altro lato, dietro il paradigma della violazione di legge si tenta in realtà di rimettere in discussione l'accertamento svolto dal giudice del merito che è incensurabile nel giudizio di legittimità se correttamente motivato.

**4.5.** Senza muovere precise censure in punto di diritto, la critica si risolve in realtà in un diverso apprezzamento della *quaestio facti*, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa ricostruzione della stessa *quaestio* ponendosi su un terreno che non è quello del n. 3 dell'art. 360 c.p.c. (Cass. sez. un. n. 1785 del 2018). È sufficiente osservare che la natura di stampa di “fogli elettronici” non esclude il valore indiziario di quei documenti in ordine alle operazioni riferibili al contribuente, tanto più che costui non ne contesta la genuinità ma ne eccepisce soltanto la “dubbia provenienza”, pur essendo pacifico che provengono dalla piattaforma su cui il contribuente aveva operato; la genuinità dei tabulati, del resto, non è mai stata in contestazione essendosi posta in discussione, piuttosto, la loro “sufficienza” (v. sentenza della CTP riportata a pag. 4 del ricorso) a

rappresentare “le effettive transazioni andate a buon fine” (v. pag. 19 del ricorso). Il fatto, poi, che per alcune annualità gli importi risultanti dai tabulati sono inferiori all'ammontare delle fatture emesse dal contribuente non vale ad escludere in termini assoluti il loro carattere di indizi, dovendosi rimettere la loro concreta rilevanza probatoria all'apprezzamento del giudice di merito alla luce delle complessive risultanze di causa. Infine, nonostante la messa a disposizione della documentazione relativa ai rapporti con la piattaforma, resta ferma la mancanza di puntuali indicazioni da parte del contribuente sulle transazioni non andate a buon fine tra quelle risultanti dai tabulati.

**5.** Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese, liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso;  
condanna il ricorrente al pagamento, in favore del/la controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.800,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del D.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della Legge n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso art. 13.

## **L'interpretazione della documentazione aziendale nell'accertamento dei ricavi non contabilizzati: il caso dei tabulati generati da E-bay**

*di Mauro Beghin (\*)*

Le operazioni economiche rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP sono visibili attraverso la contabilità e l'Amministrazione finanziaria si comporta, in occasione dei controlli, come uno storico. Infatti, le suddette operazioni non entrano nella contabilità e nel bilancio sulla base di una diretta osservazione dei fatti da parte del contribuente, bensì sulla base di eterogenea documentazione aziendale, la quale può essere generata all'interno dell'azienda oppure al suo esterno. Questa documentazione deve essere tuttavia interpretata e confrontata con quanto è stato registrato nei libri e nelle scritture obbligatorie, come si desume dall'ordinanza della Corte di cassazione n. 16943/2024.

(\*) Professore ordinario di Diritto tributario nell'Università di Padova

Dopo aver letto l'ordinanza 19 giugno 2024, n. 19643, in commento, credo sia opportuno ragionare sul fatto che la nostra Amministrazione finanziaria, nell'esercizio della funzione di controllo, può avvalersi della documentazione aziendale per individuare i fatti economici rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte. L'espressione "documentazione aziendale" è qui impiegata in senso esteso e necessariamente atecnico, vale a dire comprensiva della contabilità e dei bilanci, con le precisazioni che tra poco andrò a fare.

Rammento che i fatti economici - come gli acquisti, le vendite, le prestazioni di servizi, le permutate, i conferimenti, i resi di merce e così via - non possono essere monitorati dal Fisco in tempo reale, nel momento in cui materialmente accadono (1) o nel momento in cui si perfezionano dal punto di vista giuridico (2). Il lavoro dei funzionari non può essere interamente curvato sull'osservazione diretta di questo o di quel fenomeno, come potrebbe accadere nel campo della biologia, della zoologia, dell'antropologia o dello studio dei cambiamenti climatici. In questi settori, gli scienziati si occupano essenzialmente di fatti naturali, che si trasformano, in un secondo momento, nel punto di partenza per l'impostazione dell'attività di ricerca e per la pubblicazione dei risultati raggiunti.

Nel diritto tributario le cose vanno in modo diverso, perché i fatti appartengono al passato, mentre in occasione dei controlli bisogna interpretare le tracce che quei fatti abbiano lasciato sul terreno.

I fatti economici non coincidono necessariamente con i fatti naturali, ma comprendono anche operazioni intellettuali, come la valutazione delle rimanenze, il computo delle quote di ammortamento, la stima di un possibile rischio oltre che, ovviamente, l'interpretazione della legge.

I controlli fiscali avvengono a distanza di tempo dal momento in cui i suddetti fatti economici si sono verificati e, comunque, dopo che la

dichiarazione tributaria è stata presentata (o avrebbe dovuto esserlo), con la conseguenza che quegli stessi fatti sono visibili soltanto in modo indiretto, attraverso un supporto che sia in grado, per l'appunto, di rappresentarli sul piano fattuale, su quello della qualificazione giuridica e, *ça va sans dire*, su quello quantitativo.

È questa la funzione delle scritture contabili.

Si tratta di documenti - in senso ampio, come ho detto - che formalizzano, secondo criteri condivisi nella società (3), le operazioni delle quali si sono rese protagoniste le aziende. I redditi, i patrimoni, i consumi e tutte le operazioni attraverso le quali questi indicatori acquisiscono consistenza sono perciò incapsulati nelle scritture contabili che li esprimono. Qualora la contabilità sia mal tenuta, o non sia stata neppure impiantata, i fatti economici finiscono per essere rappresentati in modo inesatto o rischiano di non essere affatto rappresentati.

La contabilità può perciò storpiare la realtà economica e deformare, nel senso appena indicato, la base di partenza per la determinazione del reddito d'impresa e del fatturato rilevante ai fini dell'IVA. Le cose vanno dette con chiarezza: se la contabilità mente, anche il bilancio mente, cosicché qualsiasi ragionamento di stampo tributario che si fondi sulle risultanze del suddetto bilancio non può che risultare, piaccia o non piaccia, condizionato.

Si pone in questi termini il problema dell'affidabilità delle scritture contabili e, segnatamente, delle condizioni al verificarsi delle quali tale affidabilità possa reputarsi esistente.

### **Dalla documentazione aziendale alle scritture contabili e da queste ultime al bilancio**

A scanso di equivoci, è forse il caso di sottolineare come la realtà economica non possa essere trasfusa, *d'emblée*, nella contabilità.

(1) Il lettore consideri lo spostamento di merce da un reparto ad un altro, la restituzione di beni in occasione di un reso, il danneggiamento di prodotto per effetto di un evento naturale, come una inondazione o un terremoto.

(2) Si pensi alla conclusione di un contratto, alla costituzione di una società, a una fusione per incorporazione e così via.

(3) La contabilità dovrebbe consentire il controllo dell'operatività aziendale e la comparazione dei risultati da questa ottenuti con quelli riferibili ad altre aziende. Su questi aspetti, si possono trovare spunti in R. Lupi, *La contabilità aziendale spiegata ai giuristi*, CEDAM, Padova, 2005, *passim*, ma anche il nostro M. Beghin, *Manuale di contabilità aziendale per tributaristi e giuristi d'impresa*, CEDAM, Milano, 2023, *passim*.

L'imprenditore non tiene i registri, i libri o le scritture indulgiando sul funzionamento dell'azienda e mettendo nero su bianco ciò che vede. Come ho detto più in alto, da un lato la contabilità permette di individuare i fatti aziendali nella loro dimensione giuridico-quantitativa, ma, dall'altro lato, la contabilità non è il frutto della diretta osservazione di tali fatti. Invero, tra i fatti e la contabilità si incunea altra documentazione aziendale, che è espressione diretta, non già intermediata, dell'operatività del contribuente. Per farsi un'idea, si pensi alla fornitura di beni o servizi; all'assunzione dei dipendenti; alla lavorazione delle materie prime; alla preparazione dei semilavorati o dei prodotti finiti; al *packaging* e allo stoccaggio degli articoli; alla vendita, ecc. Da queste fasi aziendali promana documentazione eterogenea, che è indispensabile per lo svolgimento dell'attività. Può trattarsi di fatture attive e passive, di ricevute, scontrini, note di accredito, contratti, lettere, messaggi (Sms, Whatsapp, Telegram), *report* di produzione. Possiamo trovare atti di concessione, bollette doganali, bolle di carico e di scarico del magazzino, documenti di trasporto della merce, lettere di vettura, fidejussioni, lettere di *patronage*, estratti conto bancari, buste paga, Modelli F24 e così via. È documentazione generata all'interno dell'azienda, a schema libero, con l'impiego di moduli o di supporti digitali scelti dallo stesso imprenditore. Ma può trattarsi anche di documentazione che promana dall'esterno dell'azienda, vale a dire da altri operatori economici o anche da privati. Con riferimento a quest'ultima, non ci si può certamente soffermare sull'aspetto esteriore, dovendosi invece fissare l'attenzione sul suo contenuto, che deve essere sottoposto ad interpretazione. In molte Università italiane l'attività didattica si concentra sull'interpretazione della legge, mentre è più ristretto il raggruppamento di quelle nelle quali si insegna, in corsi dedicati al giudizio di fatto (4), anche l'interpretazione dei documenti e della contabilità aziendale. Ed è un vero peccato.

I dati e le informazioni desumibili dalla documentazione aziendale della quale ho appena detto costituiscono il punto di partenza per la predisposizione delle scritture che da quei dati e da quelle informazioni non possono prescindere. In effetti, è dalla documentazione che si può passare alla tenuta dei libri e dei registri, fino ad arrivare al bilancio. Nella pratica possono darsi casi di contabilità senza un bilancio, mentre non può esserci un bilancio senza una contabilità (a meno che, ovviamente, non si parli di bilanci fasulli, prodotti dalla fervida fantasia di chi li ha redatti).

Il passaggio dalla documentazione alla contabilità non avviene a casaccio, ma in una prospettiva che potremmo definire "di riordino", perché la contabilità non è altro che lo strumento impiegato dalle aziende per presentare agli investitori e ai soci la consistenza patrimoniale e i risultati della gestione ascrivibili al soggetto al quale essa si riferisce.

Pertanto, la documentazione e la contabilità aziendale funzionano a mo' di filiera, nella quale un passaggio precede l'altro, con continuità, senza salti e senza *dribbling*. Questa indicazione è importante nell'ottica dell'organizzazione dei controlli, siano essi interni o esterni (per esempio, da parte dell'Agenzia delle entrate oppure della Guardia di Finanza).

Infatti, i documenti sono necessariamente avviati all'operatività aziendale, intrecciati gli uni agli altri e orientati, dopo essere stati interpretati, verso questa o quella scrittura contabile.

I "salti" di filiera, nei quali dal documento "a" non si arriva alla scrittura "b" o nei quali la scrittura "d" non è preceduta dal documento "c", opacizzano la funzione informativa dei libri e dei registri e la indeboliscono nell'ottica della (per quanto possibile) esatta determinazione degli indicatori di forza economica. Per questo chi studia il diritto dovrebbe cimentarsi anche nella logica (5).

La contabilità aziendale non va perciò confusa con la documentazione aziendale. Se la documentazione è genuina, c'è da aspettarsi - quasi esistesse una proprietà transitiva applicabile al

(4) A chi volesse affrontare la questione con un po' di leggerezza, consiglio di leggere G. Carofiglio, *Ragionevoli dubbi*, Palermo, 2006, *passim*.

(5) Suggesto, al riguardo, I.M. Copi - C. Choen, *Introduzione alla logica*, Bologna, 1998, *passim*. Ma si veda pure G. Carcaterra, *La logica nella scienza giuridica*, Torino, 2015, *passim*.

giudizio di affidabilità - che anche la contabilità lo sia, e che lo sia pure il bilancio che, sulla base della stessa contabilità, è stato predisposto.

Di solito, nell'ambito dell'attività istruttoria, i controlli vertono anche sulla correttezza del passaggio dalla documentazione alla contabilità, perché non si può escludere che una documentazione genuina stia alla base, con dolo, di registrazioni contabili erranee. È chiaro che possono anche presentarsi casi di scritture contabili prive di qualsiasi documentazione di supporto, come talvolta accade nelle registrazioni artificiose, rilevanti anche sul piano penale (6).

Ritorno perciò al tema di fondo: per credere alla contabilità e al bilancio, è necessario passare attraverso un giudizio di affidabilità, nel senso che le scritture e i documenti che stanno alla base dei libri e dei registri devono essere legati da quel collante che noi chiamiamo "congruità".

Ma come si imposta il giudizio di affidabilità delle scritture?

### Le aziende come organizzazioni pluripersonali

Le scienze umane, delle quali fa parte il diritto, sono connotate da relativismo (7). Pertanto, alla domanda riportata alla fine del precedente paragrafo non si può dare una risposta univoca, buona per tutte le occasioni. Si possono invece offrire alcune coordinate per impostare il ragionamento, utili anche per estendere la riflessione ad altre situazioni.

In effetti, pare che il grado di affidabilità delle scritture contabili tenda ad aumentare via via che l'azienda si sposta da una dimensione unipersonale a una dimensione pluripersonale, dove si fa più marcata la separazione tra proprietà e gestione. Non è soltanto una questione di

quantità, ma anche di rapporti intersoggettivi tra coloro che, all'interno dell'azienda, svolgono funzioni diverse (8).

È proprio questo il punto. Se l'azienda è un gruppo formato con un obiettivo specifico, aggregato intorno alla produzione e alla commercializzazione di beni e di servizi e con l'assegnazione di funzioni a soggetti diversi (si pensi ai reparti, alle divisioni interne, ai vari uffici aziendali), la sua sopravvivenza finisce per dipendere dall'interazione tra i soggetti che vi fanno parte. La diversità di funzioni di solito declina in contrasto di interessi, i quali, a loro volta, preludono a controlli reciproci, che sono comunque un'espressione di giuridicità. Una giuridicità informale, se vogliamo, ma pur sempre giuridicità (9). Sto dicendo che il dipendente o il collaboratore, pur in mancanza di una regola scritta, sente il dovere di comportarsi in un certo modo perché, prima di lui, qualcuno ha fatto qualcosa e, dopo di lui, qualcun altro, sulla base del lavoro che è già stato eseguito, farà altre cose in un contesto, appunto, di attività organizzate secondo moduli predeterminati (10).

Si tratta di un'operatività proceduralizzata, che può rendere difficoltoso - se non addirittura impossibile - l'occultamento o il camuffamento di determinate operazioni economiche. Il singolo dipendente, quand'anche ci fossero pressioni da parte dell'azionista di maggioranza e dell'amministratore delegato, non si assume il rischio di forzare procedure aziendali ben radicate nell'organizzazione produttiva. Infatti, un simile comportamento richiamerebbe l'attenzione dei colleghi o dei superiori, con la possibilità di segnalazioni o denunce, le quali potrebbero a loro volta sfociare in indagini, con conseguenze di natura civile, amministrativa

(6) Art. 3, D.Lgs. n. 74/2000.

(7) Vedi R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, pag. 426.

(8) L'idea dell'azienda come comunità, vale a dire come gruppo organizzato di persone, è ben illustrata dai sociologi, i quali, pur non occupandosi di diritto in senso stretto e pur non potendo essere considerati tecnici della legge, ci offrono indicazioni molto utili sul piano della logica giuridica (per una critica al cosiddetto metodo giuridico vedi però S. Cassese, *Varcare le frontiere*, Milano, 2024, pag. 191 ss). In effetti, la sociologia spiega che l'azienda non è un gruppo primario, come ad esempio la famiglia, tenuta insieme da vincoli affettivi. È invece un gruppo secondario, nel quale le

persone contano non già come individui, ma come depositari di una funzione. Questo aspetto è sviluppato, ad esempio, in N.J. Smelser, *Manuale di sociologia*, Bologna, 1984, pag. 163 e ss. e ripreso, una ventina di anni dopo, in molteplici lavori di R. Lupi, tra i quali rammento R. Lupi, "La funzione amministrativa d'imposizione tributaria, Roma, 2022," pag. 115 ss.

(9) Cfr. R. Lupi, "Aziende, documenti tributari e indagini finanziarie", in open access nel sito dell'Università Roma Tre, pag. 35.

(10) Vedi, ad esempio, quanto scrive al riguardo, H. Falciani - A. Mincuzzi, *La cassaforte degli evasori*, Milano, 2015, pagg. 69-70, a proposito della suddivisione del lavoro all'interno dell'azienda, pianificata per opacizzare i veri obiettivi dell'operatività bancaria.

o penale. Va talvolta considerata anche l'esigenza di evitare clamore mediatico, in considerazione degli evidenti risvolti reputazionali.

L'affidabilità delle scritture dipende anche dalla tipologia e dal modo d'essere dell'attività e della clientela.

In primo luogo, contano le caratteristiche della sede aziendale. Chi ha una sede visibile, con costi di gestione specifici, è in qualche misura costretto ad agire in modo economico e a remunerare i fattori produttivi. In altre parole, deve dichiarare un certo ammontare di ricavi e realizzare una decorosa marginalità per non attirare l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria. Si tratta di questioni arcinote a chi si occupa di diritto tributario, le quali spiegano, tra l'altro, come e perché i soggetti costantemente in perdita abbiano buone possibilità di essere selezionati per un controllo sostanziale.

In secondo luogo, ha un peso la tipologia della clientela. Chi opera in tutto o prevalentemente nei confronti di soggetti che non abbiano la necessità di documentare la spesa sostenuta, con la possibilità di incassare per contanti il corrispettivo della cessione o della prestazione, è nella condizione ideale per occultare l'operazione economica. Qui si possono verificare veri e propri arbitraggi: si pratica uno sconto in cambio del pagamento per contanti e nell'anonimato (11).

### L'evasione fiscale e l'interpretazione della documentazione aziendale

Le osservazioni riportate sin qui costituiscono un ottimo punto d'appoggio per qualche riflessione sull'ordinanza in commento.

Si tratta del caso di un imprenditore individuale, il quale, stando alla linea di accusa, avrebbe concluso un certo numero di transazioni in rete, nella veste di venditore, tramite la piattaforma *E-bay*. Da queste transazioni sarebbero scaturiti corrispettivi non dichiarati, con

evasione delle imposte sul reddito, dell'IVA e dell'IRAP. Le transazioni sarebbero documentate - ed ecco il punto - da un tabulato generato dalla stessa società che ha gestito la piattaforma. Tabulato acquisito, in un secondo tempo, dall'Amministrazione finanziaria.

Se ho ben compreso, non ci sono serie contestazioni sull'attendibilità delle scritture contabili. In effetti, il lettore - come del resto l'estensore dell'ordinanza - è perfettamente consapevole del fatto che la prova della mancata annotazione di ricavi non può emergere *d'emblée* attraverso i libri e i registri obbligatori. Non servono spiegazioni: nelle scritture si trova ciò che è stato registrato, non ciò che non lo è stato.

È perciò naturale che i controlli e le eventuali contestazioni valorizzino altri elementi riferibili all'azienda ma non desumibili dalla contabilità: per l'appunto, il numero e il valore delle transazioni, vale a dire dati acquisiti attraverso l'esame di documentazione aziendale appartenente a soggetti terzi (12). Lo si è rilevato sopra: la contabilità promana dall'azienda, mentre la documentazione può arrivare anche dall'esterno. Quanto ai dati documentali, ma non contabili, acquisibili all'esterno, vanno ricordati anche quelli generati da soggetti (come *E-bay*) i quali abbiano agito da intermediari rispetto alle vendite sulle quali è incentrata la contestazione del Fisco. V'è un intermediario tra il venditore e l'acquirente, e questo intermediario, nel caso concreto, è un soggetto di cospicue dimensioni. A questo punto, le domande sono facili, oltre che correlate in termini di pregiudizialità: quanto è affidabile il tabulato prodotto da *E-bay* ed entrato nel fascicolo processuale a sostegno della linea di accusa? Ed ancora: quali operazioni economiche sono sottese a quei tabulati (13)?

Stando all'ordinanza, il grado di affidabilità è molto elevato. Infatti, la stessa ordinanza ritiene che quei tabulati abbiano quanto meno un valore

(11) Come spiego, per chi volesse approfondire, in M. Beghin, *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, *passim*; vedi inoltre M. Beghin, *Diritto delle imposte. Principi, istituti e regole per la tassazione dei redditi e dei consumi*, CEDAM, 2024, pag. 219 ss.

(12) Sul controllo dei corrispettivi contrattuali, per un inquadramento generale, vedi il recente volume di F. Pedrotti, *La congruità*

*dei corrispettivi tra evasione ed elusione fiscale*, CEDAM, Milano, 2023, *passim*.

(13) È evidente che la seconda domanda non avrebbe senso in difetto di una determinata risposta sulla prima. Qualora si affermasse che i tabulati non sono affidabili (prima questione), non avrebbe senso soffermarsi sul loro contenuto, vale a dire sul tipo di informazioni da essi estraibile (seconda questione). Non è un ragionamento particolarmente difficile.

indiziario, probabilmente in ragione del fatto che *E-bay* è un'azienda pluripersonale, una multinazionale con un ingente fatturato (più di dieci miliardi di euro, stando ai dati disponibili in rete), con migliaia di dipendenti (più di dodicimila, stando al *web*) e, verosimilmente, con procedure interne che declinano nella digitalizzazione dell'intera filiera produttiva. Soprattutto - aggiungiamo noi - è un soggetto che, nel contesto di un procedimento tributario a carico di un proprio cliente, non ha interesse a mentire. È una "pseudo-istituzione".

Certamente: si tratta di valutazioni metagiuridiche, ma non per questo incapaci di influenzare il libero convincimento del giudice, come dimostra il caso della c.d. Lista Falciani (14).

A questo punto, esaurito il ragionamento sull'affidabilità dei tabulati, bisogna dare spazio alla loro interpretazione. Lo si è detto in apertura di questo breve articolo: i fatti economici si vedono attraverso i documenti aziendali, anche se si tratta di documentazione che promana dall'esterno. Pertanto, ci chiediamo: quei tabulati riportano tutte le operazioni andate a buone fine ed esprimono, per ciò stesso, l'ammontare complessivo dei ricavi? Oppure registrano solamente i *feedback* ottenuti dal soggetto che ha

proposto la vendita di questo o di quel pezzo? C'è un divario tra il numero dei *feedback* e il numero delle operazioni concluse e conseguentemente fatturate?

Il quesito non è banale, né peregrino (15) perché nella parte finale della motivazione l'ordinanza ci dice due cose: a) che il contribuente, di fronte alle transazioni risultanti dal tabulato, non avrebbe indicato il come e il perché una parte di esse non sarebbe andata a buon fine; b) che il fatto che, per alcune annualità, gli importi risultanti dai tabulati sarebbero inferiori all'ammontare delle fatture emesse dal contribuente - riportiamo testualmente - "non vale ad escludere in termini assoluti il loro carattere di indizi, dovendosi rimettere la loro concreta rilevanza probatoria all'apprezzamento del giudice di merito alla luce delle complessive risultanze della causa".

È proprio questo il punto.

Di sicuro i tabulati possono essere utilizzati per stimare i ricavi. Ma, per andare in questa direzione, è necessario interpretarli, cioè chiarire quali informazioni aziendali essi contengano: è insomma necessario indugiare sulla attendibile spiegazione che tale documentazione è in grado di offrire dell'operatività aziendale.

(14) Sul punto, con particolare riferimento al ruolo che la pubblica opinione può esercitare verso le decisioni politiche e verso il convincimento dei giudici, R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, pag. 260, nota 1336.

(15) Ancorché l'ordinanza dichiara inammissibile il motivo di ricorso, inteso quale riproposizione di motivi di fatto incentrati su altro percorso argomentativo, in violazione dell'art. 360, n. 3), c.p.c.

# A DOMANDA, ONE RISPONDE



---

## ***One Risponde Professional*** ***Le risposte a firma degli Autori Wolters Kluwer***

Il servizio di risposte certificate per ogni problema dei professionisti Fiscali, Lavoro, Legali e Aziende. Per interpretare correttamente la normativa, per risolvere un dubbio su un argomento specifico, per sviluppare competenze in nuovi ambiti, puoi consultare migliaia di quesiti già risolti in oltre 20 aree tematiche o chiedere ad un team di Autori Wolters Kluwer compilando un semplice form online. Per ogni risposta potrai inoltre trovare le correlazioni alla documentazione ufficiale e alle altre risorse di One.

**Tutte le risposte per prendere sempre la decisione giusta.**

Scopri di più



Catasto

# La legge sugli imbullonati non consente la categoria A/10 a porzioni di fabbricato destinato ad attività bancaria

Cassazione, Sez. trib., Ord. 17 giugno 2024 (31 maggio 2024), n. 16738 - Pres. Sorrentino - Rel. Lo Sardo

*Catasto - Classamento - Procedura DOCFA in base alla cd. legge sugli imbullonati - Attribuzione della categoria A/10 in luogo della categoria D/5 - Inammissibilità - Separazione materiale e organizzativa degli uffici direzionali dai locali operativi - Irrilevanza*

**In materia di catasto, non è consentito al contribuente, mediante la presentazione di apposita dichiarazione di variazione DOCFA, in base alla cd. legge sugli imbullonati, di proporre l'attribuzione della categoria A/10 (uffici e studi privati) in luogo della categoria D/5 (istituti di assicurazione, cambio o credito con fine di lucro) a porzioni di un fabbricato con destinazione all'esercizio dell'attività bancaria, sul presupposto della separazione (materiale e organizzativa) degli uffici direzionali dai locali operativi, ai quali ultimi soltanto gli impianti e le attrezzature di sicurezza (riconducibili alla previsione di cui alla legge sugli imbullonati) sono asserviti, ostando a tale riclassificazione, sia la permanente strumentalità degli immobili alla funzione originaria, sia l'esclusiva rilevanza degli impianti e delle attrezzature per la sola rideterminazione della rendita di immobili già censiti.**

## Rilevato che:

1. l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 26 luglio 2021, n. 2907/12/2021, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di rettifica catastale - con il ripristino dei mappali originari in categoria D/5 in luogo del proposto frazionamento dei medesimi in un mappale in categoria D/5 e di tre mappali in categoria A/10 - per una porzione costituita da due piani sotto terra e quattro piani fuori terra (in catasto con le particelle graffate 4260 sub. 510 e 4303 sub. 514 del foglio 9) del fabbricato ubicato in Brescia alla Via Moretto n. 40, sviluppato su otto livelli (di cui sei fuori terra e due sotto terra), all'esito di procedura "DOCFA" dell'anno 2016 (per una diversa distribuzione degli ambienti interni), ha accolto l'appello proposto in via principale dalla "Banca Nazionale del Lavoro S.p.A." e rigettato l'appello proposto in via incidentale dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia 16 novembre 2018, n. 858/03/2018, con compensazione delle spese giudiziali;
2. il giudice di appello ha riformato la decisione di prime cure - che aveva rigettato il ricorso originario - nel senso

di annullare l'atto impositivo, sul presupposto che la rettifica catastale fosse ingiustificata in relazione alle diverse e specifiche caratteristiche degli uffici direzionali (in categoria A/10) rispetto ai locali operativi (in categoria D/5);

3. la "Banca Nazionale del Lavoro S.p.A." ha resistito con controricorso;

4. la controricorrente ha depositato memoria illustrativa;

## Considerato che:

1. il ricorso è affidato a tre motivi;

- 1.1 con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 8 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 1939, n. 1249, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la rettifica catastale non era giustificata in considerazione delle peculiari caratteristiche degli uffici direzionali (in categoria A/10) che, essendo destinati all'esercizio di attività di gestione e consulenza, erano stati separati sul piano materiale e funzionale dai locali operativi, che erano destinati all'esercizio dell'attività bancaria "classica" (in categoria D/5);

1.2 con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, 3 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, 2 del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 1993, n. 75, e del D.M. 19 aprile 1994, n. 701, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la rettifica catastale era stata inadeguatamente motivata;

1.3 con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la contribuente si era correttamente avvalsa della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, per separare gli uffici direzionali dai locali operativi, "creando delle nuove unità immobiliari che, se fossero cedute ad altro diverso soggetto, sarebbero pacificamente ricondotte alle categorie A/10 o C/1, benché l'Ufficio abbia diversamente (quanto immotivatamente) opinato", senza tener conto che la porzione di fabbricato in questione non conteneva impianti interessati dalla citata legge;

2. Il primo motivo è fondato per quanto di ragione, derivandone l'assorbimento del terzo motivo;

2.1 secondo il tenore della censura, la sentenza impugnata "viola i generali principi in materia di accatastamento degli immobili", giacché "l'immobile in questione, per le caratteristiche oggettive e tipologiche, deve essere classificato nel gruppo delle categorie speciali e non ordinarie, in quanto trattasi, nel caso di specie, di immobile costruito ed adibito a speciali esigenze di un'attività 'bancaria' e non suscettibile di altra destinazione senza radicali trasformazioni", con la conseguenza che, "come riscontrato in esito al sopralluogo del 22 novembre 2017, è stata inequivocabilmente accertata, nel caso concreto, l'esistenza di un'unica unità immobiliare, avente unicità reddituale e funzionale";

2.2 il mezzo attinge l'articolata motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui si afferma che: "Ebbene, è del tutto evidente che la categoria D/5 che l'Agenzia pretende di estendere all'intero immobile sia destinata ad abbracciare fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze legate all'attività bancaria, come tali 'non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni' ('requisito' desumibile dalla sottocategoria residua prevista *sub* lett. 'D/7') e non, invece, le comuni agenzie bancarie o quelle assicurative che devono rientrare, secondo il concetto dell'ordinarietà prevalente (cioè non occasionale), in una delle categorie dei gruppi A (tipicamente A/10) o C

(tipicamente C/1), in base alle caratteristiche costruttive e all'uso appropriato di specie. La categoria D/5 si riferisce invece a quei locali qualificabili come 'banca' che sono dotati di 'impianti' o strutture specificamente (e imprescindibilmente) rivolte allo svolgimento dell'attività bancaria in senso 'classico', quali (a titolo meramente esemplificativo) *caveau*, cassette di sicurezza, bussole d'ingresso, bancomat, casse continue ... etc., strutture che per definizione non sono suscettibili di destinazione diversa se non a seguito di radicali (cioè irreversibili). Sono infatti tali 'impianti' o 'imbullonati' che conferiscono allo stesso quel *quid pluris* insuscettibile di una destinazione diversa che ne consente la caratterizzazione (divenendo altresì indici di una diversa capacità contributiva, sussunta sotto specie di diversa rendita catastale). BNL, dal momento in cui ha proceduto a separare i piani relativi agli uffici direzionali, ha di fatto scorporato una parte dell'immobile che non abbisogna di alcun intervento di radicale trasformazione per procedere, per esempio, alla vendita di tali particelle con destinazione d'uso 'uffici'. Ha quindi correttamente operato nell'ambito della Legge n. 208/2015 (la cosiddetta 'svuota impianti'), creando delle nuove unità immobiliari che, se fossero cedute ad altro diverso soggetto, sarebbero pacificamente ricondotte alle categorie A/10 o C/1, benché l'Ufficio abbia diversamente (quanto immotivatamente) opinato. Meritevoli di accoglimento sono dunque tutte le doglianze e i motivi dedotti in giudizio dalla contribuente, che ha costantemente affermato che gli spazi dedicati agli uffici direttivi abbiano ormai assunto una autonoma caratterizzazione catastale, che deriva dalla separazione degli impianti che, invece, tipicamente 'giustificano' la permanenza sotto la categoria D/5 degli ambienti riservati alle attività bancarie che, come tali, non potrebbero essere ceduti ad altro soggetto esercente la medesima attività terziaria (se non a seguito di significativi interventi di adattamento e trasformazione. (...)) Alla luce del quadro di riferimento, è del tutto evidente che gli uffici dirigenziali collocati nell'immobile bresciano debbano considerarsi come un cespite indipendente, dal momento che gli stessi non sono dedicati ad attività bancarie 'classiche', ma piuttosto a rapporti di agenzia, consulenza e gestione dei clienti che esulano dalla necessità di strutture e impianti specifici e non destinabili ad altra attività";

2.3 tuttavia, il giudice di appello non ha tenuto conto del combinato disposto degli artt. 8, 40, 61 e 63 del D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, a tenore dei quali: "art. 8 - La classificazione non si esegue nei riguardi delle categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati previsti nell'art. 28

della Legge 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni. Egualmente si procede per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppati in categorie e classi, per la singolarità delle loro caratteristiche”; “art. 40 - Si accerta come distinta unità immobiliare urbana ogni fabbricato, o porzione di fabbricato od insieme di fabbricati che appartenga allo stesso proprietario e che nello stato in cui si trova, rappresenta, secondo l’uso locale, un cespite indipendente”; “art. 61 - Il classamento consiste nel riscontrare sopralluogo per ogni singola unità immobiliare la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito e nel collocare l’unità stessa in quella tra le categorie e classi prestabilite per la zona censuaria a norma dell’art. 9 che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta destinazione e caratteristiche conformi od analoghe. Le unità immobiliari urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria ed alle caratteristiche che hanno all’atto del classamento”; “63 - Ad una unità immobiliare costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie diverse, deve attribuirsi la categoria che ha destinazione conforme alla parte che è prevalente nella formazione del reddito”;

**2.4** secondo la circolare emanata dall’Agenzia delle entrate il 16 maggio 2006, n. 4 (Par. 3.2.1) “fattore discriminante (...) è costituito dalla specifica finalizzazione dell’immobile ad ‘attività industriale o commerciale’, prevista dall’art. 8 del Regolamento, approvato con D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142. Peraltro, già in precedenza il R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, istitutivo del catasto edilizio urbano, aveva già previsto che gli opifici, i fabbricati di cui all’art. 28 della Legge 8 giugno 1936, n. 1231, destinati a teatri, cinematografi ed alberghi, nonché più in generale i fabbricati costruiti per speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale (grandi magazzini, banche, stabilimenti di bagni, ecc.) costituissero un distinto gruppo di categorie, da denunciare ed accertare con specifiche modalità rispetto al patrimonio immobiliare ‘ordinario’. Detta innovativa locuzione, attesa la natura del provvedimento in cui è inserita, non poteva avere che carattere interpretativo della specifica finalizzazione ad ‘attività industriale o commerciale’, prevista dalle normative istitutive e regolamentari del catasto edilizio urbano. Nondimeno la stessa ha influenzato nel tempo l’adozione di prassi, che hanno individuato nell’esistenza o meno di un ‘fine di lucro’, correlato spesso alla natura del soggetto, il ‘criterio’ discriminante anche per il

classamento nelle categorie del gruppo D, ovvero in quelle del gruppo E”; inoltre, “il quadro generale delle categorie - pubblicato nel 1942 in allegato alle Istruzioni II e IV della Direzione Generale del Catasto e dei SS.TT.EE - (...) introduce, per alcune categorie dei gruppi B, C, e D, il concetto del ‘fine di lucro’”;

**2.5** secondo la tabella delle categorie catastali, la categoria D/5 si riferisce ad “Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)”, con la specificazione che si tratta di “immobili destinati ad attività del settore terziario provvisti di specifiche dotazioni di sicurezza non classificabili in categoria ordinaria”; mentre la categoria D/10 si riferisce a “Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un’attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni”;

**2.6** in base alle suddette istruzioni: “Si censiscono in categoria A/10 gli uffici o studi privati utilizzati nell’ordinarietà, da liberi professionisti (notai, commercialisti, dentisti, ecc.) aventi consistenze anche notevoli. Si censiscono in categoria D/8 quei fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di un’attività commerciale, non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni. Elemento discriminante può essere il contesto in cui è sita l’unità immobiliare (ad esempio un ufficio in contesto abitativo andrà censito in Cat. ‘A/10’; una palazzina uffici comprendente un intero stabile, avente la stessa destinazione appartenente alla stessa ditta, andrà censita in Cat. ‘D/8’”);

**2.7** su tali premesse, dunque, si comprende senz’altro la rettifica della categoria attribuita agli uffici direzionali, con il ripristino della categoria D/5, non essendo consona la categoria A/10 per la destinazione all’attività bancaria;

**2.8** peraltro, nemmeno è pertinente il richiamo all’osservanza della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, che, secondo la sentenza impugnata, consentirebbe di separare - con un’autonoma classificazione sul piano catastale, anche in vista dell’eventualità di una futura cessione ad altri soggetti - gli spazi dedicati ad uffici direttivi dagli impianti caratterizzanti la permanenza sotto la categoria D/5 degli ambienti riservati all’attività bancaria;

**2.9** l’art. 1, comma 21, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, stabilisce che: “A decorrere dal 10 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l’utilità, nei limiti dell’ordinario apprezzamento”; e che: “Sono

esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”;

**2.10** con una tecnica legislativa “per esclusione”, tale disposizione descrive, nella sua prima parte, le caratteristiche di bene immobile o parte integrante di esso (suolo, costruzioni ed altri elementi ad essi strutturalmente connessi), che ne accresce l'utilità ed il valore, per poi escludere, nella sua ultima parte, tutte quelle componenti che sono funzionali al processo produttivo (macchinari, congegni, attrezzature, impianti), meglio noti con la denominazione di “imbullonati”; la scelta legislativa è, quindi, quella di sottrarre dal carico impositivo del tributo locale il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura, energia indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo (Cass., Sez. 6 - 5, 30 settembre 2020, n. 20726; Cass., Sez. 5, 22 settembre 2021, n. 25784; Cass., Sez. 5, 18 luglio 2022, n. 22551);

**2.11** la nozione normativa di macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali e strutturali allo specifico processo produttivo e sottratti al regime fiscale “prescinde dal fatto che i manufatti siano o meno infissi stabilmente al suolo, essendo invece essenziale il loro impiego nel processo produttivo. È irrilevante la consistenza fisica della costruzione, ciò che interessa è il rapporto di strumentalità rispetto al processo produttivo. (...) È, quindi, ben possibile che un elemento strutturalmente connesso al suolo o alla costruzione che ne accresce la qualità o l'utilità debba essere espunto dalla valutazione catastale in ragione della sua specifica funzionalità rispetto al processo produttivo” (Cass., Sez. 6 - 5, 30 settembre 2020, n. 20726; Cass., Sez. 5, 18 luglio 2022, n. 22551);

**2.12** la giurisprudenza di legittimità ha anche affermato che la norma in esame non ha natura impositiva, ma catastale e che, soprattutto, essa non delinea l'eccezionalità di una esenzione o di un trattamento di favore, quanto il regime ordinariamente applicabile a tutti quei beni che - per quanto infissi al suolo e non privi di connotati “immobiliari” - rientrano nella tipologia generale dei “macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo” (Cass., Sez. 5, 18 luglio 2022, n. 22551);

**2.13** nel caso in esame, si tratta di un'unità immobiliare che la contribuente ha descritto, in controricorso, come porzione di un fabbricato “comprendente i due piani interrati ed il piano terra destinati all'esercizio di attività bancaria, nonché del primo e del secondo piano adibiti ad uso uffici”;

**2.14** *in subiecta materia*, la circolare emanata dal Ministero delle Finanze l'1 febbraio 2016, n. 2/E, ha chiarito che l'art. 1, comma 21, della citata legge ridefinisce l'oggetto della stima catastale per gli immobili in argomento, stabilendo quali siano le componenti immobiliari da prendere in considerazione nella stima diretta, finalizzata alla determinazione della rendita, e quali, al contrario, siano gli elementi - tipicamente di natura impiantistica - da escludere da detta stima, in quanto funzionali solo allo specifico processo produttivo;

**2.15** il legislatore ha previsto, all'art. 1, comma 22, della citata legge, che: “A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al Decreto del Ministero delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21”;

**2.16** come è stato correttamente chiarito dalla predetta circolare, si tratta di una rideterminazione preordinata al fine di realizzare l'uniformità nei riferimenti estimativi catastali tra le unità immobiliari già iscritte in catasto e quelle oggetto di dichiarazione di nuova costruzione o di variazione; l'aggiornamento catastale, per la rideterminazione della rendita degli immobili già censiti nel rispetto dei nuovi criteri deve avvenire, attraverso lo scorporo di quegli elementi che, in base alla nuova previsione normativa, non costituiscono più oggetto di stima catastale; a tal fine è stata adeguata la procedura “DOCFA” per la dichiarazione delle unità immobiliari urbane al Catasto Edilizio Urbano, considerata l'esigenza di monitorare tali variazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, anche al fine di effettuare le specifiche comunicazioni al Ministero dell'Economia e delle Finanze, previste dall'art. 1, comma 24, della citata legge; la richiamata circolare ha affermato che tale previsione introduce una particolare fattispecie di dichiarazione di variazione catastale, non connessa alla realizzazione di interventi edilizi sul bene già censito in catasto, finalizzata a rideterminare la rendita con l'esclusione degli eventuali componenti impiantistici che non sono più oggetto di stima diretta; nella nuova procedura “DOCFA” è stata introdotta un'ulteriore specifica tipologia di documento di variazione, denominata “dichiarazione resa ai sensi dell'art. 1, comma 22, Legge n. 208/2015”, a cui è automaticamente connessa la causale “rideterminazione della rendita ai sensi dell'art. 1, comma 22, Legge n. 208/2015”;

**2.17** la previsione normativa di cui all'art. 1, commi 21 e 22, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, si innesta, dunque, sulla originaria procedura “DOCFA” con la conseguenza che il regime degli oneri probatori resta

invariato; va riaffermato, pertanto, in tema di classamento di immobili, il consolidato orientamento di legittimità per cui, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura "DOCFA", l'obbligo di motivazione del relativo avviso è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, quando gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Amministrazione finanziaria e l'eventuale differenza tra la rendita proposta e quella attribuita derivi da una diversa valutazione tecnica riguardante il valore economico dei beni, mentre, nel caso in cui vi sia una diversa valutazione degli elementi di fatto, la motivazione deve essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso;

**2.18** nel caso in esame, la sentenza impugnata si è palesemente discostata dai principi enunciati, avendo ritenuto che la normativa in tema di "imbullonati" giustificasse la separazione (mediante frazionamento catastale) degli uffici direzionali con l'attribuzione della categoria A/10, sull'erroneo presupposto che "gli stessi non sono dedicati ad attività bancarie 'classiche', ma piuttosto a rapporti di agenzia, consulenza e gestione dei clienti che esulano dalla necessità di strutture e impianti specifici e non destinabili ad altra attività", e quindi ad un complesso di operazioni "che pare invece pacificamente riconducibile ad altro tipo di attività professionale, coerente per dotazione di impianti e finiture con la categoria A/10", là dove tale classificazione non era coerente con la permanente destinazione dei locali - nonostante le opere di ristrutturazione - ad attività strumentali ed accessorie all'attività bancaria, la quale imponeva il ripristino della categoria D/5, anche in considerazione della esclusiva rilevanza degli impianti e delle attrezzature al solo fine della "rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti" (art. 1, comma 21, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208);

**2.19** in conclusione, il Collegio ritiene di poter formulare il seguente principio di diritto: "In materia di catasto, non è consentito al contribuente, mediante la presentazione di apposita dichiarazione di variazione ex art. 1, comma 22, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge sui c.d. 'imbullonati'), in sede di procedura 'DOCFA', di proporre l'attribuzione della categoria A/10 ('uffici e studi privati') in luogo della categoria D/5 ('istituti di assicurazione, cambio o credito con fine di lucro', con la peculiarità di specifiche dotazioni di sicurezza non classificabili in categoria ordinaria) a porzioni di un fabbricato con destinazione all'esercizio

dell'attività bancaria, sul presupposto della separazione (materiale e organizzativa) degli uffici direzionali dai locali operativi, ai quali ultimi soltanto gli impianti e le attrezzature di sicurezza (riconducibili alla previsione dell'art. 1, comma, 21 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208) sono asserviti, ostando a tale riclassificazione sia la permanente strumentalità degli immobili alla funzione originaria, sia l'esclusiva rilevanza degli impianti e delle attrezzature per la sola rideterminazione della rendita di immobili già censiti";

**3.** il secondo motivo è inammissibile;

**3.1** difatti, il mezzo è carente di autosufficienza in relazione alla motivazione dell'atto impositivo, di cui si rivendica l'adeguatezza e la congruenza con riguardo all'esposizione dei "presupposti di fatto" e delle "ragioni giuridiche" che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione finanziaria ex art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212;

**3.2** invero, in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 cod. proc. civ., qualora il ricorrente censuri la sentenza di una Commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento - il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso - è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo (tra le tante: Cass., Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8312; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9536; Cass., Sez. 5, 13 febbraio 2015, n. 2928; Cass., Sez. 5, 28 giugno 2017, n. 16147; Cass., Sez. 5, 6 novembre 2019, n. 28570; Cass., Sez. 5, 10 dicembre 2021, n. 39283; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, n. 8156; Cass., Sez. 6 - 5, 11 maggio 2022, n. 14905; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2023, n. 33442); ciò in quanto non è altrimenti possibile per il giudice di legittimità verificare la corrispondenza di contenuto dell'atto impositivo rispetto alle doglianze del contribuente, venendo preclusa ogni attività nomofilattica (Cass., Sez. 5, 29 luglio 2015, n. 16010; Cass., Sez. 5, 6 novembre 2019, n. 28570); ovviamente, analogo principio è destinato a valere anche per l'Amministrazione finanziaria, che intenda difendere in sede di legittimità l'adeguatezza motivazionale dell'atto impositivo;

**4.** alla stregua delle precedenti argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del primo motivo,

l'inammissibilità del secondo motivo e l'assorbimento del terzo motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso originario;

5. le spese dei giudizi di merito possono essere compensate tra le parti in ragione dell'andamento processuale, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara l'inammissibilità del secondo motivo e l'assorbimento del terzo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario; compensa tra le parti le spese dei giudizi di merito; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore della ricorrente, liquidandole nella misura di euro 4.500,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

## Spezzatino di unità immobiliare, classificazione catastale e criterio della prevalenza

*di Guido Salanitro (\*)*

L'ordinanza della Corte di cassazione n. 16738/2024 appare condivisibile perché la normativa sui cc.dd. imbullonati non deroga al classico criterio catastale della prevalenza previsto dall'art. 63 del D.P.R. n. 1142/1949, per il quale, ad una unità immobiliare costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie diverse, deve attribuirsi la categoria che ha la destinazione conforme alla parte che è prevalente nella formazione del reddito. Naturalmente, va accertato con sopralluogo la presenza di una unica unità immobiliare ai sensi della disciplina catastale.

### La legge sui cc.dd. imbullonati

L'art. 1, comma 21, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, stabilisce che: "A decorrere dal 10 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento"; e che: "Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo" (1).

Come ben spiega l'ordinanza in commento (2) "con una tecnica legislativa 'per esclusione', tale disposizione descrive, nella

sua prima parte, le caratteristiche di bene immobile o parte integrante di esso (suolo, costruzioni ed altri elementi ad essi strutturalmente connessi), che ne accresce l'utilità ed il valore, per poi escludere, nella sua ultima parte, tutte quelle componenti che sono funzionali al processo produttivo (macchinari, congegni, attrezzature, impianti), meglio noti con la denominazione di 'imbullonati'; la scelta legislativa è, quindi, quella di sottrarre dal carico impositivo del tributo locale il valore delle componenti impiantistiche secondo un criterio distintivo che privilegia la destinazione ad attività produttive dei settori della siderurgia, manifattura, energia indipendentemente dalla natura strutturale e dalla rilevanza dimensionale del manufatto che fosse o meno infisso al suolo".

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

(1) Sul tema la circolare della Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare, n. 2/E del 1° febbraio 2016.

(2) Cass., Sez. trib., 31 maggio 2024, n. 16738.

Il legislatore ha pure previsto, all'art. 1, comma 22, della citata legge, che: "A decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al Decreto del Ministero delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21" (3); in questo modo si consente di modificare gli accatastamenti già effettuati adeguandoli alla nuova normativa.

### La fattispecie oggetto della decisione

Sfruttando questa disciplina, e in particolare la possibilità di presentare atti di aggiornamento, il proprietario (una banca) di un immobile ha separato, sembra anche sul piano materiale e funzionale, gli uffici direzionali (proponendo la categoria A/10), essendo destinati all'esercizio di attività di gestione e consulenza, dai locali operativi, destinati all'esercizio dell'attività bancaria "classica" (in categoria D/5). La categoria A/10 riguarda normalmente gli uffici e gli studi privati. La categoria D/5 si riferisce invece a quei locali qualificabili come "banca" che sono dotati di "impianti" o strutture specificamente (e imprescindibilmente) rivolte allo svolgimento dell'attività bancaria in senso "classico", quali (a titolo meramente esemplificativo) caveau, cassette di sicurezza, bussole d'ingresso, bancomat, casse continue ... ecc., strutture che per definizione non sono suscettibili di destinazione diversa se non a seguito di radicali (cioè irreversibili) variazioni. Sono infatti tali "impianti" o "imbullonati" che conferiscono allo stesso quel *quid pluris* insuscettibile di una destinazione diversa che ne consente la caratterizzazione (divenendo altresì indici di una

diversa capacità contributiva, sussunta sotto specie di diversa rendita catastale).

Il proprietario con la nuova dichiarazione catastale ha provato a scorporare alcune parti, proponendo per le stesse la categoria degli uffici A/10. L'Agenzia delle entrate, con avviso di rettifica catastale, ha rigettato la proposta di nuovo classamento ripristinando i mappali originari in categoria D/5. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, riformando la decisione di prime cure che aveva rigettato il ricorso originario, ha dato ragione al proprietario, ritenendo che la normativa in tema di imbullonati giustificasse la separazione delle parti dell'immobile, complessivamente di otto livelli, destinati ad attività di consulenza e gestione dei clienti.

### Il criterio della prevalenza

In realtà, la disciplina degli imbullonati è qui richiamata impropriamente. La norma non consente di dividere in più parti l'immobile, ma, come già detto, di escludere dal carico impositivo dei tributi basati sul catasto (in particolare in tributi locali) il valore degli impianti.

La disciplina, è vero, non si applica solo alle centrali fotovoltaiche e simili, ma anche agli istituti di credito, dove rilevano installazioni come bancomat, tornelli e *metal detector*. Si tratta di imbullonati che possono, anzi devono essere esclusi dalla stima diretta in quanto rientrano tra le attrezzature funzionali allo specifico processo produttivo (4); la loro esclusione, però, non legittima deroghe ai principi generali in materia di classificazione catastale.

Qui invece si sono divisi due (o più) immobili che costituiscono un unico fabbricato "comprendente i due piani interrati ed il piano terra destinati all'esercizio di attività bancaria, nonché del primo e del secondo piano adibiti ad uso uffici".

(3) La disciplina è stata introdotta principalmente per gli impianti eolici e in generale delle energie rinnovabili connotati da una maggiore incidenza delle componenti tecnologiche/meccaniche. Cfr. M. Del Vaglio, "Ancora sui criteri di attribuzione della rendita catastale delle centrali elettriche alimentate da fonte eolica: la questione dello scorporo delle torri su cui poggiano gli aereogeneratori", in *Riv. dir. trib. tel.* del 24 aprile 2020; S. Eusepi-A. Menagale, "Rendita degli impianti eolici: la Suprema Corte avalla la sterilizzazione catastale della torre ai sensi della c.d.

norma imbullonati", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 2/2021, pag. 151 ss.; S.A. Parente, "La rendita catastale degli impianti eolici: problematicità delle fonti e trasversalità dei criteri di determinazione", in *Rass. trib.*, 2019, pag. 188; M. Targhini, "L'arcaica e asistemica catastizzazione della ricchezza immobiliare", in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2023, pag. 256 ss.

(4) Cfr. i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate del 27 aprile 2016, prot. 60244.

Rileva quindi il criterio della prevalenza, sancito dall'art. 63 del D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142 (Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano), per il quale "Ad una unità immobiliare costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie diverse, deve attribuirsi la categoria che ha destinazione conforme alla parte che è prevalente nella formazione del reddito" (5); e il riferimento alle istruzioni ministeriali, citate nella decisione in esame, per le quali: "Si censiscono in categoria A/10 gli uffici o studi privati utilizzati nell'ordinarietà, da liberi professionisti (notai, commercialisti, dentisti, ecc.) aventi consistenze anche notevoli. Si censiscono in categoria D/8 quei fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di un'attività commerciale, non suscettibili di destinazione diversa senza

radicali trasformazioni. Elemento discriminante può essere il contesto in cui è sita l'unità immobiliare (ad esempio un ufficio in contesto abitativo andrà censito in Cat. 'A/10'; una palazzina uffici comprendente un intero stabile, avente la stessa destinazione appartenente alla stessa ditta, andrà censita in Cat. 'D/8'").

Il criterio della prevalenza, sia chiaro, presuppone una unica unità immobiliare, intendendosi, per l'art. 40 del regolamento catastale, ogni fabbricato, o porzione di fabbricato od insieme di fabbricati che appartenga allo stesso proprietario e che nello stato in cui si trova rappresenta, secondo l'uso locale, un cespite indipendente (6); e tale è stata nella fattispecie accertata con sopralluogo (7), e sul punto il ricorrente non è stato in grado di dimostrare il contrario.

(5) Sul concetto di prevalenza la Corte di cassazione è intervenuta varie volte, a differenza della dottrina che raramente si è cimentata sul tema. Per la Cassazione: "in tema di classamento catastale delle unità immobiliari, la Corte, - seppur rimarcando che le relative disposizioni sono connotate dal difetto di un'espressa definizione legislativa in punto di distinzioni tipologiche tra le categorie catastali (Cass., 13 febbraio 2015, n. 2995; Cass., 28 marzo 2014, n. 7329; Cass., 8 settembre 2008, n. 22557), - ha statuito che il provvedimento di attribuzione della rendita catastale è un atto che inerisce al bene in una prospettiva di tipo reale, riferita alle caratteristiche oggettive che connotano la sua destinazione ordinaria (v. Cass., 30 ottobre 2020, n. 24078; Cass., 14 ottobre 2020, n. 22166; Cass., 10 giugno 2015, n. 12025); i dati normativi di fattispecie, difatti, evidenziano che l'attribuzione della categoria catastale consegue dalla considerazione della destinazione ordinaria dell'unità immobiliare, tenuto conto dei suoi caratteri tipologici e costruttivi specifici e delle consuetudini locali (D.P.R. n. 138/1998, art. 8, comma 2; v., altresì, il R.D.D.L. n. 692/1939, art. 8, comma 1, ed il D.P.R. n. 1142/1949, artt. 6, 61 ss.); laddove, tra i criteri normativi di qualificazione, trova specifica previsione quello della c.d. Prevalenza, criterio applicabile qualora un'unità immobiliare sia 'costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie diverse', così che, in tale ipotesi, deve attribuirsi 'la categoria che ha destinazione conforme alla parte che è prevalente nella formazione del reddito' (D.P.R. n. 1142/1949, art. 63; v., in motivazione, Cass., 20 giugno 2007, n. 14374)". Così Cassazione, Sez. trib., ord. n. 22780/2021, con nota di F. Brandi, "Per il classamento di unità immobiliari con differenti categorie vale il criterio della prevalenza", in *Diritto & Giustizia*, fasc. n. 160/2021, pag. 11. Vedi anche Cass., Sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14374, per la quale, in tema di classamento, la mera proprietà di un immobile in capo ad un istituto di assicurazione non è sufficiente a ricondurlo come specie ad uno dei generi del gruppo D (immobili a destinazione speciale), se non siano previamente verificate le loro "condizioni intrinseche ed estrinseche", ai sensi dell'art. 8, comma 1, R.D.D.L. 13 aprile 1939 n. 652, nel testo sostituito dall'art. 2 della Legge 30 dicembre 1989 n. 427, e se non si sia verificata la sussistenza delle condizioni previste dagli art. 61 - 63 del D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, che impongono come criteri di classamento la destinazione ordinaria e le caratteristiche, anche costruttive, influenti sul reddito e, nel caso di unità immobiliare costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie

diverse, il criterio della prevalenza della parte ai fini della formazione del reddito. (Nella specie la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, sul rilievo dell'insufficiente motivazione del giudice di appello circa il classamento di un immobile di proprietà di un soggetto operante nel settore assicurativo ed utilizzato prima in parte come sede dei suoi uffici e, poi, dato in locazione a terzi per essere utilizzato come sede di un ufficio pubblico). Da ultimo applica il criterio della prevalenza, Cass., Sez. trib., 2 agosto 2024, n. 21939, in tema di un fabbricato di una ONLUS relativo al classamento catastale di una RSA, per la quale, potendo detta destinazione funzionale (con la stessa attività svolta) essere connotata da contenuti complessi (che in parte sono propri anche dell'attività resa da strutture ospedaliere) il classamento va condotto (anche) nel rispetto del criterio della c.d. prevalenza, criterio applicabile qualora un'unità immobiliare sia "costituita da parti aventi destinazioni ordinarie proprie di categorie diverse", così che, in tale ipotesi, deve attribuirsi "la categoria che ha destinazione conforme alla parte che è prevalente nella formazione del reddito".

(6) Art. 61 del Regolamento 1° dicembre 1949, n. 1142 - Classamento e modalità esecutive. In vigore dal 19 marzo 1950 il classamento consiste nel riscontrare sopralluogo per ogni singola unità immobiliare la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito e nel collocare l'unità stessa in quella tra le categorie e classi prestabilite per la zona censuaria a norma dell'art. 9 che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta destinazione e caratteristiche conformi od analoghe. Le unità immobiliari urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria ed alle caratteristiche che hanno all'atto del classamento. Le relative istruzioni del 24 maggio 1942 precisano che per riconoscere che una parte d'immobile, intero immobile o complesso di immobili costituisce unità immobiliare indipendente si deve aver riguardo essenzialmente al requisito della sua utilizzabilità autonoma secondo l'uso locale. Forse su questo punto avrebbe dovuto insistere maggiormente la difesa del proprietario.

(7) Sulla necessità della visita sopralluogo nel classamento degli immobili a destinazione speciale, cfr., da ultimo, S. Carrea, "L'accatastamento degli immobili a destinazione speciale tra consumazione del potere di accertamento e obbligo di sopralluogo", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2023, pag. 814.

## La condivisibile soluzione adottata dalla Corte

Alla luce del principio della prevalenza e della corretta esegesi della normativa speciale, appare quindi condivisibile il principio di diritto esposto nell'ordinanza in commento, per la quale, in materia di catasto, non è consentito al contribuente, mediante la presentazione di apposita dichiarazione di variazione "DOCFA", di proporre l'attribuzione della categoria A/10 ("uffici e studi privati") in luogo della categoria D/5 ("istituti di assicurazione, cambio o credito con fine di lucro") a porzioni di un fabbricato con destinazione

all'esercizio dell'attività bancaria, sul presupposto della separazione (materiale e organizzativa) degli uffici direzionali dai locali operativi, ai quali ultimi soltanto gli impianti e le attrezzature di sicurezza (riconducibili alla previsione dell'art. 1, comma, 21 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208) sono asserviti, ostando a tale riclassificazione sia la permanente strumentalità degli immobili alla funzione originaria, sia l'esclusiva rilevanza degli impianti e delle attrezzature per la sola rideterminazione della rendita di immobili già censiti. In altri termini, un conto è sbullonare un bancomat, altro è separare un ufficio.

### LIBRI

## IL DEBITO FISCALE

AA.VV., Wolters Kluwer, 2023, pagg. 416, euro 40,00



Il libro accompagna il lettore lungo un percorso di approfondimento per poter gestire e risolvere il debito fiscale d'impresa, dalla sua nascita fino al definitivo consolidamento.

Il volume, che si divide in quattro capitoli, offre un'illustrazione dei possibili **rimedi** e delle **procedure** che l'ordinamento mette a disposizione del contribuente:

- nel primo capitolo vengono trattate le principali **procedure amministrative e giudiziali** attraverso cui la pretesa erariale, ancora non definitiva, può essere **contestata, ridotta o annullata**;
- nel secondo capitolo vengono esaminate le modalità di gestione dell'**esecuzione esattoriale**, sia in sede giudiziale che in sede amministrativa;
- nel terzo e nel quarto capitolo vengono

analizzati gli strumenti, disciplinati nel **nuovo Codice della Crisi di Impresa e dell'insolvenza**, che consentono di risolvere il debito con l'Agenzia delle Entrate e con gli istituti previdenziali.

Il testo si rivolge ad **avvocati e dottori commercialisti** e si propone di offrire un utile strumento di lavoro che li aiuti a supportare le imprese nella gestione dell'esposizione con il Fisco.

#### Per informazioni o per l'acquisto

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

IVA

# Nullità del vincolo contrattuale: detrazione IVA disconosciuta solo in caso di abuso del diritto

Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024 (14 febbraio 2024), n. 16279 - Pres. Virgilio - Rel. Gori  
(*stralcio*)

*IVA - Detrazione - Nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dal cedente - Diritto alla detrazione da parte del cessionario - Sussistenza - Assenza di elementi per qualificare l'operazione come fittizia o come evasione o abuso di diritto - Necessità*

**Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione IVA da parte del cessionario in caso di nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dal cedente, il soggetto passivo non è privato del diritto alla detrazione per il solo fatto che il contratto è viziato da nullità sulla base del diritto civile, se non è dimostrato che sussistono gli elementi che consentono di qualificare tale operazione ai sensi del diritto unionale come fittizia, oppure qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta o da un abuso di diritto.**

## Fatti di causa

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania veniva accolto l'appello della società INTERPORTO SUD EUROPA S.p.A. e rigettato l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate proposti contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli n. 974/17/13, la quale aveva rigettato il ricorso introduttivo della contribuente relativo all'avviso di accertamento per IVA ed accessori relativi all'anno di imposta 2005.

2. Le riprese avevano ad oggetto la detraibilità dell'IVA ad aliquota del 20% pari ad euro 24.092.224 gravante sul contratto di cui al rogito per notaio A.A. del 1.11.2005 (imponibile euro 120.461.124) e alla relativa fattura n. (*omissis*) del 2.11.2005 emessa dalla società COMES S.r.l. in relazione al trasferimento di un centro commerciale alla contribuente. Con tale atto veniva rogata la transazione dell'1.11.2005 con la quale la COMES ritrasferiva alla contribuente il "Centro Commerciale Target" di M, oggi "Centro Commerciale Campania", al prezzo pari all'importo di cui alla suddetta fattura. Il costo veniva ritenuto dall'Agenzia indeducibile ai fini IRES ed IRAP, oggetto di separato giudizio, e indetraibile ai fini IVA; quest'ultima riprese per imposizione armonizzata originava il presente processo.

3. Nel merito, il giudice d'appello non condivideva la decisione di primo grado in quanto era sì stato rogato dal

notaio un atto che interessava la moglie, ma riteneva che il profilo fosse rilevante sul piano disciplinare e non idoneo a determinare la nullità del contratto. In ogni caso, stante l'autonomia del piano civile da quello tributario, la pretesa nullità del contratto di ritrasferimento non poteva comportare per la contribuente la perdita del diritto al riconoscimento della detrazione dell'IVA sul prezzo contrattuale. Al proposito il giudice richiamava l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia il 6.7.2006 all'art. 17 della Sesta Direttiva IVA n. 77/388/CE nelle cause C-439/04 e C-440/04 ed escludeva anche che potesse configurarsi nella fattispecie l'abuso del diritto.

4. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso l'Agenzia affidato ad otto motivi, illustrati con memoria ex art. 378 cod. proc. civ., cui la contribuente replica con controricorso. La società ha depositato memoria con istanza di sospensione del giudizio per procedura di condono e poi ha dichiarato di non voler definire il processo con la procedura agevolata.

## Ragioni della decisione

(*Omissis*)

14. Il sesto mezzo di impugnazione, ai fini dell'art. 360, primo comma, n. 3. cod. proc. civ., prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 19, D.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 28 della Legge 16 febbraio 1913, n. 89 da parte della sentenza impugnata

nella parte in cui non trae le debite conseguenze dai vizi di nullità che inficiano l'atto per notaio A.A. del 1° novembre 2005, avente ad oggetto la rivendita del Centro Commerciale dalla COMES alla contribuente e che ha comportato la contestata detrazione dell'imposta relativa. L'Agenzia rammenta che la nullità dell'atto può essere fatta valere da chiunque ne abbia interesse, oltre ad essere rilevabile d'ufficio dal giudice ai sensi dell'art. 1421 cod. civ. e comporta che la vendita stipulata sarebbe improduttiva di effetti e non potrebbe giustificare la detrazione dell'imposta relativa alla cessione.

**15.** Con il settimo motivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3. cod. proc. civ., si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 19, D.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione agli artt. 1343 e 1418 cod. civ. nella parte in cui la sentenza impugnata ha escluso la nullità del contratto per causa illecita ed assume che, in ogni caso, la nullità non avrebbe impedito il diritto alla detrazione.

**16.** I due motivi suddetti sono connessi in quanto entrambi incentrati sulla contestata nullità del contratto e le sue conseguenze sulla detrazione dell'imposta armonizzata, e possono essere trattati congiuntamente.

**16.1.** I motivi non sono inammissibili come eccepito in controricorso, perché è chiaro il riferimento da parte dei motivi all'art. 19, D.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546, norma pertinente in relazione riprese oggetto di controversia, come pure specifico è il riferimento alle norme sull'interpretazione del contratto e all'art. 28 della legge notarile e le censure individuano il loro oggetto. Infatti, l'Agenzia ha denunciato la nullità del contratto rogato il 1.11.2005 dal notaio A.A., fratello di C.C., socia in MOKARK, in ISE e in COMES e moglie del D.D., *dominus* del Gruppo E.E. e controllante tutte le predette società, avente ad oggetto il ritrasferimento della proprietà del centro commerciale dalla COMES alla contribuente, e censura la decisione della CTR che, attraverso una doppia motivazione, ha da un lato affermato la mera rilevanza disciplinare del comportamento del notaio e, dall'altro, comunque la rilevanza dell'eventuale nullità solo ai fini civilistici e non tributari.

**17.** I motivi sono fondati, per le ragioni che seguono.

**17.1.** Il Collegio osserva in primo luogo che il notaio è una figura che assomma in sé le componenti del munus pubblico, proprio del pubblico ufficiale, e quelle del libero professionista. È per tale ragione che l'art. 28 della Legge 16 febbraio 1913 n. 89 nello statuire quali atti il notaio non possa rogare, al fine di assicurare la posizione di terzietà del professionista, ai nn. 1 e 2, prevede che il notaio non può ricevere atti se essi sono espressamente proibiti dalla legge o manifestamente contrari al buon costume e all'ordine pubblico, o se vi intervengono

come parti la propria moglie o suoi parenti o affini in linea retta in qualunque grado, ed in linea collaterale fino al terzo grado inclusivamente. La previsione amplia ulteriormente l'arco degli atti interdetti, disponendo al n. 3 che tra essi vi sono quelli che "contengano disposizioni che interessino lui stesso, la moglie sua o alcuno dei suoi parenti o affini, fino al terzo grado inclusivamente, o persone delle quali egli sia procuratore per l'atto da stipularsi, salvo che la disposizione si trovi in testamento segreto (...)".

**17.2.** Inoltre, l'art. 58, comma 1, n. 3 della legge da ultimo citata sanziona con la nullità le disposizioni effettuate in violazione della precedente norma e la costante giurisprudenza della Corte afferma che il divieto previsto dall'art. 28, n. 3, della Legge 16 febbraio 1913, n. 89, che interdice al notaio di rogare atti che contengano disposizioni che interessino lui stesso, la moglie o alcuno dei suoi parenti o affini, in linea retta o in linea collaterale fino al terzo grado, o persone di cui sia procuratore, è posto a presidio della terzietà del notaio stesso, garantendo la tutela anticipata dell'imparzialità e della trasparenza della sua attività, sicché la valutazione dell'esistenza di un interesse personale del rogante, o degli altri soggetti che sono indicati nella norma, va effettuata *ex ante*, in termini di mera potenzialità o pericolosità, senza che rilevi se le parti abbiano in concreto ricevuto o meno un danno dall'atto rogato (cfr. Cass. 29 maggio 2013 n. 26848). "L'art. 58, comma 1, n. 3 della stessa legge, sanziona con la nullità le disposizioni effettuate in violazione della precedente norma (giacché la funzione notarile 'non solo deve svolgersi nell'ambito della più rigorosa legalità, ma deve essere esplicitata pure in modo da ispirare la massima fiducia ed allontanare possibilmente anche il sospetto che negli atti possa esservi un interesse personale del notaio che li riceve', così Cass. 4 agosto 1942 n. 2449). Osserva questa Corte che, come tutti i divieti sanzionati da nullità, con il conseguente regime della rilevabilità d'ufficio o su istanza di qualunque terzo interessato e della imprescrittibilità della relativa azione (artt. 1421 e 1422 cod. civ.), il divieto in esame presidia superiori e generali interessi e non già quelli propri ed esclusivi delle parti del contratto ed assume una valenza precettiva meramente formale, laddove configura come illegittime situazioni tipiche di mera condotta e non anche le situazioni produttive di danno per alcuni soggetti o di vantaggio per il notaio o per i prossimi congiunti indicati dalla norma" (così Cass. 29 maggio 2013 n. 26848 in parte motiva; conforme, tra le altre, Cass. 23 maggio 2001 n. 7028). L'interpretazione consolidata afferma dunque che tale nullità, rilevabile anche d'ufficio e denunciabile da

chiunque vi abbia interesse ex art. 1421 cod. civ., presidia la funzione notarile, la quale non solo deve svolgersi nell'ambito della più rigorosa legalità, ma deve essere esplicitata pure in modo da ispirare la massima fiducia ed allontanare possibilmente anche il sospetto che negli atti possa esservi un interesse personale del notaio che li riceve.

**17.3.** Non è perciò logica quella parte della motivazione del giudice d'appello che ha affermato che il rogito del 1.11.2005 comporterebbe una violazione dell'art. 28 cit. con rilevanza meramente disciplinare per il notaio A.A. Secondo una valutazione *ex ante*, anche in termini di mera potenzialità, il fatto che l'atto possa essere stato rogato al fine di soddisfare l'interesse di soggetti contemplati dalla norma non è stato considerato dal giudice, tenuto conto che è incontestato il fatto che il notaio al tempo è parente in linea collaterale di primo grado di C.C., socia in MOKARK, in ISE e in COMES e moglie del D.D., *dominus* del Gruppo E.E. e nel controllo di tutte le già menzionate società. Il contratto avente ad oggetto la retrocessione della proprietà del centro commerciale dalla Comes alla contribuente da lui rogato in data 1.11.2005 è dunque nullo e anche l'Amministrazione finanziaria è un soggetto che ha interesse a far valere ex art. 1421 cod. civ. tale nullità.

**18.** Nella concorrente motivazione espressa dal giudice d'appello, si afferma anche che, comunque, nessuna rilevanza avrebbe tale nullità di origine civilistica sul piano del diritto tributario e sull'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA ad aliquota del 20% pari ad euro 24.092.224 gravante sul contratto di cui al rogito per notaio A.A. del 1.11.2005 (imponibile euro 120.461.123) e alla relativa fattura n. (*omissis*) del 2.11.2005 emessa dalla società COMES S.r.l.

**18.1.** Di recente la Corte di Giustizia UE nella sentenza C-114/22 del 25 maggio 2023, ha statuito che è illegittimo il divieto, basato sulla normativa nazionale, in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte, per il solo fatto che un'operazione economica imponibile è considerata simulata e viziata da nullità ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, a meno che non sia necessario dimostrare che sussistono gli elementi che consentono di qualificare, alla luce del diritto dell'Unione, tale operazione come simulata oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto o da un abuso di diritto.

**18.2.** Nel caso deciso dal giudice del Lussemburgo la domanda di pronuncia pregiudiziale ha riguardato l'interpretazione dell'art. 167, dell'art. 168, lettera a), dell'art. 178, lettera a), e dell'art. 273 della Direttiva 2006/

112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità. L'Amministrazione finanziaria nazionale (polacca) ha rimesso in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA di cui aveva beneficiato la contribuente, con la motivazione che la cessione dei marchi di cui trattasi era nulla in forza della disciplina civilistica.

**18.3.** La Corte di Giustizia ha ricordato che secondo l'art. 167 della Direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, mentre l'esigibilità di tale imposta si verifica, ai sensi dell'art. 63 di tale Direttiva, nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. Ne consegue che il diritto a detrazione è, in linea di principio, subordinato alla prova della realizzazione effettiva dell'operazione (CGUE, sentenze del 26 maggio 2005, Antonio Jorge, C-536/03, punti 24 e 25; del 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, punti 34 e 35; del 29 settembre 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, punto 40). Pertanto, in mancanza di un'effettiva realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione.

**18.4.** La giurisprudenza eurolunitaria ha peraltro già da tempo dichiarato che è inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione di acquisto simulata, e dunque fittizia, non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta, poiché una siffatta operazione non può avere alcun collegamento con le operazioni tassate a valle (CGUE sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, punti 24 e 25).

**19.** Sulla base di tali premesse, con riferimento al caso concreto oggetto del presente ricorso, il rifiuto di concedere ad un soggetto passivo il diritto a detrazione può essere giustificato: o dalla constatazione che non è stata fornita la prova dell'effettiva realizzazione dell'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione perché fittizia, oppure dall'individuazione di una fattispecie abusiva del diritto o, comunque, dal fatto che trae origine da una evasione.

**19.1.** Quanto al primo profilo, per poter stabilire l'esistenza, in linea di principio, del diritto a detrazione è necessario verificare se l'operazione a fondamento di tale diritto sia stata effettivamente realizzata e se i marchi di cui trattasi siano stati impiegati dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta. A tal proposito, per il diritto eurolunitario l'onere della prova grava sul soggetto passivo, il quale è tenuto a fornire una dimostrazione oggettiva del fatto che beni e

servizi gli siano stati effettivamente ceduti o prestati a monte da un altro soggetto passivo, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'imposta sia stata effettivamente assolta (CGUE sentenze del 21 novembre 2018, Vadan, C-664/16, punto 44; dell'11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20, punto 39; del 16 febbraio 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, punto 100). Qualora, invece, da tale valutazione globale risulti che la cessione è stata effettivamente realizzata e che i beni ceduti sono stati impiegati a valle dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, il diritto a detrazione non può, in linea di principio, essergli negato.

**19.2.** Quanto al secondo profilo, il diritto alla detrazione può comunque essere negato al soggetto passivo qualora sia dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che esso viene invocato in modo fraudolento o abusivo. Infatti, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla Direttiva 2006/112 e la Corte di Giustizia UE costantemente afferma che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, quand'anche siano soddisfatte le condizioni sostanziali del diritto a detrazione, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio di tale diritto se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che detto diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (CGUE sentenze del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, punti 34 e 35; del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, punto 43; del 1° dicembre 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, punto 26).

Riguardo alla questione se lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale, in materia di IVA è acquisito che se il soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, non è obbligato a scegliere quella che implica un maggiore pagamento di imposta, e ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di ridurre la sua contribuzione fiscale.

Ciò che è vietato sono le costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della Direttiva 2006/112 (CGUE ordinanza del 9 gennaio 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, punto 41). Per la giurisprudenza Halifax (CGUE Halifax e a., C-255/02, punti 74 e 75), poi sempre reiterata, l'accertamento di un comportamento abusivo in materia di IVA richiede, da un lato, che le operazioni di cui trattasi debbano, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Direttiva 2006/112 e della normativa nazionale di recepimento, avere come

risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni. Dall'altro, è richiesto che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale di dette operazioni si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale.

**19.3.** Quanto al profilo dell'evasione dell'IVA, per giurisprudenza eurounitaria consolidata il beneficio del diritto a detrazione dev'essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche allorquando si dimostri, alla luce di elementi obiettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione (CGUE sentenze del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punto 40; dell'11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20, punto 48; del 1° dicembre 2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, punto 27). In questo caso, per consolidata interpretazione incombe sull'Amministrazione finanziaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere nel senso che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione.

**20.** L'insegnamento che precede dev'essere calato nella fattispecie con affermazione del seguente principio di diritto:

“Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte della cessionaria in caso di nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dalla cedente, in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sentenza C-114/22 del 25 maggio 2023, il soggetto passivo non è privato del diritto alla detrazione per il solo fatto che il contratto è viziato da nullità sulla base del diritto civile, se non è dimostrato che sussistono gli elementi che consentono di qualificare tale operazione ai sensi del diritto unionale come fittizia oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta o da un abuso di diritto.”

**20.1.** La sentenza di appello non ha compiuto tali valutazioni se non in modo parziale, con riferimento al motivo illecito comune in rapporto all'abuso del diritto, e manca del tutto una specifica e motivata valutazione sull'effettiva realizzazione dell'operazione ed esclusione che fosse fittizia e che non tragga origine da un'evasione fiscale, derivandone la falsa applicazione delle previsioni di legge oggetto delle due censure in disamina.

21. L'accoglimento delle precedenti due censure determina l'assorbimento dell'ottavo motivo con il quale, ex art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., si censura la violazione e falsa applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto, nella parte in cui il giudice d'appello nega che nella fattispecie in esame sia configurabile un'ipotesi di abuso del diritto, per l'avvenuto compimento di un atto privo di effettiva razionalità economica, diretto al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale, perché l'intera questione dovrà essere riesaminata dal giudice del rinvio alla luce del principio di diritto che precede.

22. Per effetto dell'accoglimento del sesto e settimo motivo, assorbito l'ottavo, disattesi i restanti, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice del merito, in diversa composizione, per i suddetti profili, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il sesto e settimo motivo del ricorso, assorbito l'ottavo, disattesi i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.

## **Gli effetti tributari del disconoscimento civilistico del contratto: il caso della riqualificazione dell'appalto in somministrazione (illecita) di lavoro**

*di Giulia Orazzini (\*)*

Intervenendo sul controverso tema della legittimità del disconoscimento della detrazione IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria, dopo aver ricostruito le conclusioni più recenti della giurisprudenza unionale, la Suprema Corte, con sentenza n. 16279/2024, illumina la strada della difesa del contribuente accertato individuando un canone ermeneutico che, ad avviso di chi scrive, trova applicazione nella frequentissima prassi con la quale l'Agenzia delle entrate riqualifica il contratto di appalto di servizio.

### **Il quadro fattuale: i primi due gradi di giudizio**

La società contribuente impugnava l'avviso di accertamento per il cui tramite l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto la detraibilità dell'IVA relativa alla cessione di un immobile commerciale, negozio di compravendita valutato nullo dall'Amministrazione finanziaria sulla scorta della considerazione che l'atto era stato rogato da un Notaio legato da un vincolo di parentela collaterale con una delle parti (1).

Con la sentenza n. 974/17/13, la Commissione tributaria provinciale di Napoli rigettava il ricorso che, tempestivamente, la contribuente appellava. Ritenendo che il contratto di compravendita non fosse nullo ed, in ogni caso, vigendo il principio di autonomia del giudizio civile rispetto a quello tributario, la Commissione tributaria regionale della Campania riformava la decisione sfavorevole alla Società in applicazione dell'art. 17 della Sesta Direttiva IVA n. 77/388/CE (2), così come interpretato dalla Corte di Giustizia nelle cause C-439/04 e C-440/04.

(\*) *Avvocato - Associato BGR Tax and Legal*

(1) Sul punto, è pacifico che il notaio rogante fosse parente in linea collaterale di primo grado della socia di alcune delle società coinvolte nell'operazione e moglie del dominus del Gruppo.

(2) Ovvero l'art. 17 della Direttiva 28/11/2006 n. 2006/112/CE ai sensi del quale "È assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro. Costituisce 'trasferimento a destinazione di un altro Stato

membro' qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale effettuato dal soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio dello Stato membro in cui si trova il bene, ma nella Comunità, per le esigenze della sua impresa. 2. (...). 3. Qualora una delle condizioni cui è subordinato il beneficio delle disposizioni del paragrafo 2 non sia più soddisfatta, il bene si considera trasferito a destinazione di un altro Stato membro. In questo caso il trasferimento ha luogo nel momento in cui tale condizione cessa di essere soddisfatta".

Escludeva, peraltro, che la detrazione potesse essere negata in nome della presunta esistenza di una fattispecie abusiva, nel caso di specie non configurabile.

Stante l'esito sfavorevole del giudizio di secondo grado, l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per la cassazione della sentenza, affidandosi a (ben) otto motivi (3).

Dopo aver sollevato censure di natura formale, con il quarto motivo, l'Amministrazione finanziaria rilevava la contraddittorietà della motivazione della decisione di seconde cure nella parte nella quale la Commissione tributaria regionale della Campania annullava l'atto di accertamento nonostante avesse ravvisato "circostanze gravi, precise e concordanti nel senso di una reale insussistenza di un reale scopo imprenditoriale alla base delle ripetute cessioni e retrocessioni" (4). Con la quinta censura, invece, veniva prospettato l'omesso esame dei "fatti determinanti della causa ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA". Con il sesto e il settimo motivo, la decisione impugnata veniva criticata dato che i giudici di merito non avrebbero tratto le "debite conseguenze dai vizi di nullità dell'atto di compravendita", nullità che, a parere della difesa erariale, avrebbe impedito, di per sé, il diritto alla detrazione. Infine, con l'ottavo motivo, veniva lamentata la violazione del principio unionale di abuso del diritto.

La società si difendeva con controricorso.

Dopo aver dichiarato inammissibili i primi cinque motivi, la Suprema Corte entra nel merito delle eccezioni attinenti all'invalidità del vincolo civilistico ed i suoi effetti sul piano del diritto tributario, enunciando un chiaro

principio in materia di diritto alla detrazione dell'IVA e rinviando, poi, alla Corte di merito affinché ne dia applicazione nel caso concreto. L'iter motivazionale della decisione in commento offre l'occasione per fare il punto sull'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA in tutti i casi, frequentissimi nella prassi, in cui l'Amministrazione finanziaria sindacava l'assetto contrattuale voluto dai privati per regolamentare i propri interessi, traendo, poi, conseguenze sul piano fiscale con emanazione dell'avviso di accertamento e segnalazione alla Procura della Repubblica in relazione alle fattispecie di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" ed all'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000, "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

### La nullità del contratto nell'IVA

La tesi posta alla base del recupero impositivo origina da una valutazione fatta dall'Agenzia delle entrate sulla validità del vincolo civilistico che fonda l'operazione economica rappresentata nella fattura considerata inesistente.

Il problema della rilevanza fiscale delle patologie negoziali è stato più volte affrontato dagli studiosi del fenomeno fiscale (5) ma, a differenza di altri ordinamenti vicini al nostro (6), il legislatore nazionale non sembra aver adottato una norma capace di affrontare e risolvere il problema su un piano generale preferendo, piuttosto, interventi c.d. settoriali, tutti orientati a confermare il principio dell'irrelevanza delle patologie privatistiche in ambito fiscale (7).

(3) Con i primi tre motivi di ricorso, l'Amministrazione finanziaria sollevava vizi relativi alla tempestiva proposizione dell'impugnazione (violazione e falsa applicazione dell'art. 21, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992, la carenza di prova della legittimazione processuale e mancata indicazione nominativa del legale rappresentante della società).

(4) Cfr. la sentenza in commento, par. 10.

(5) A titolo esemplificativo si segnalano, in particolare, quelli di F. Batistoni Ferrara, *Atti simulati e invalidi nell'imposta di registro*, Napoli, 1969; A. Carinci, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003. Sul tema si vedano comunque anche A. Fedele, "Nullità di atti e contratti ed integrazione della fattispecie imponible", in AA.VV., A. Di Pietro, A. Fedele, A.F. Uricchio (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, Bari, 2014, I, 271 ss.; G. Gaffuri, "La rilevanza

della nullità contrattuale in diritto tributario", in *Boll. trib.*, 2006, pag. 455.

(6) Si pensi a quello tedesco e, in specie, alla previsione del § 39, II, AO (*Abgabenordnung*), in base al quale i beni economici vanno attribuiti al possessore (proprietario economico), ed al successivo § 40 AO che valuta irrilevante ai fini fiscali il comportamento che violi un obbligo o un divieto giuridico se soddisfa quello tributario. Ai sensi del § 41 AO, invece, l'inefficacia di un atto giuridico è irrilevante ai fini fiscali, se gli interessati operino in modo che il risultato economico dell'atto sia egualmente raggiunto. Infine il § 42 AO contiene una norma generale antielusiva finalizzata a prevenire l'abuso delle forme giuridiche.

(7) Si fa riferimento per il sistema del registro all'art. 38 del T.U. n. 131/1986 e in materia di imposta sul valore aggiunto all'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

Nella sentenza in commento, la Corte ricorda che tutti i divieti sanzionati da nullità presidiano “superiori e generali interessi e non già quelli esclusivi delle parti del contratto” (8); il che giustifica la rilevabilità d’ufficio del vizio, denunciabile da chiunque vi abbia interesse ai sensi dell’art. 1421 c.c. e la imprescrittibilità della relativa azione (9). In ogni caso, l’estensione della legittimazione ad agire a “chiunque vi abbia interesse” non sembra implicare una legittimazione generalizzata, non esonerando tale formula dalla necessità di dimostrare la sussistenza di un interesse ad agire secondo le regole ordinarie (art. 100 c.p.c.), mediante una valutazione sull’idoneità della pronuncia richiesta a recare un effetto utile alla parte che ha proposto l’azione (10).

Nullità che, nel Codice civile (art. 1418 c.c.), viene comminata quando il contratto “è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente” (comma 1), quando manca “uno dei requisiti indicati dall’art. 1325” (11) (comma 2) e con previsione di chiusura, “negli altri casi stabiliti dalla legge” (comma 3).

Dopo aver affermato la sussistenza dell’interesse dell’Agenzia delle entrate ad eccepire la nullità del contratto, riformando la decisione di secondo grado, la Corte di cassazione dichiara la nullità del contratto rogato dal notaio legato da vincoli di parentela o affinità o rappresentanza con una

delle parti in violazione dell’art. 28, n. 3 e dell’art. 58, comma 1, n. 3, della Legge 16 febbraio 1913, n. 89 (12).

Il Supremo Collegio conferma, però, la sentenza di secondo grado nella parte in cui aveva sancito l’irrelevanza “della nullità civilistica sul piano del diritto tributario e sull’esercizio del diritto alla detrazione dell’IVA” (13). Siffatto assunto appare mutuato dalla considerazione che il rapporto privatistico si pone all’esterno del rapporto di imposta tenuto conto che sono i suoi effetti ad assurgere a fondamento del prelievo e, comunque, dalla considerazione che occorre attribuire rilevanza al dato economico sottostante la realtà concettualizzata dal diritto civile (14).

Il suddetto canone appare particolarmente rilevante quando si discute di imposta sul valore aggiunto dato che manca una definizione del presupposto di imposta, essendosi limitato il legislatore ad individuare le fattispecie imponibili: da un lato, le cessioni di beni, ossia gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà oppure la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (15) e, dall’altro, le prestazioni di servizi, vale a dire quelle prestazioni verso corrispettivo dipendenti da una serie di contratti tipici e, comunque, da obbligazioni di fare, non fare da qualsiasi fonte derivino (art. 3). Il quadro è complicato dalla sola parziale sovrapposizione della definizione nazionale con quella unionale

(8) Sul punto si rinvia alla sentenza in commento.

(9) Fatti salvi gli effetti dell’usucapione e della prescrizione delle azioni di ripetizione.

(10) In ogni caso, sull’interesse ad agire nell’azione di nullità si veda, ad esempio, cfr. S. Pagliantini, *Commento gli artt. 1421 e 1422 cod. civ.*, in E. Gabrielli, E. Navarretta e A. Orestano (a cura di), *Commentario del codice civile. Dei contratti in generale.*, pp. 641 ss, Torino, vol. 3.

(11) Ossia “illiceità della causa”, “illiceità dei motivi nel caso indicato dall’art. 1345” e “mancanza, nell’oggetto, dei requisiti stabiliti dall’art. 1346”.

(12) Legge 16 febbraio 1913, n. 89, “Ordinamento del notariato e degli archivi notarili” ed, in particolare, l’art. 28 Legge citata a mente del quale “Il notaio non può ricevere (o autenticare) atti 1° se essi sono espressamente proibiti dalla legge, o manifestamente contrari al buon costume o all’ordine pubblico; 2° se v’intervengano come parti la sua moglie, i suoi parenti od affini in linea retta, in qualunque grado, ed in linea collaterale fino al terzo grado inclusivamente, ancorché v’intervengano come procuratori, tutori od amministratori; 3° se contengano disposizioni che interessino lui stesso, la moglie sua, o alcuno de’ suoi parenti od affini nei gradi

anzidetti, o persone delle quali egli sia procuratore per l’atto da stipularsi, salvo che la disposizione si trovi in testamento segreto non scritto dal notaio, o da persona in questo numero menzionata, ed a lui consegnato sigillato dal testatore. (...)” e art. 58 legge citata secondo il quale “L’atto notarile è nullo, salvo ciò che è disposto dall’art. 1316 del Codice civile: 1° se è stato rogato dal notaio prima che sia avvenuta l’iscrizione di lui nel ruolo a norma dell’art. 24; 2° se fu ricevuto da un notaio che abbia cessato dall’esercizio per una delle cause espresse dalla legge, e dopo che la cessazione è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale; 3° se fu ricevuto in contravvenzione agli articoli 28, n. 2 e 29”.

(13) Cfr. la sentenza in commento.

(14) In tal senso D. Giannini, *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, pag. 159; D. Jarach, *Il fatto imponibile. Teoria generale del diritto tributario sostanziale*, CEDAM, pag. 116. La tesi è accolta da R. Lupi, “L’elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali”, in *Rass. Trib.*, 1994; F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, UTET Giuridica, pag. 226; M. Nussi, *L’imputazione del reddito nel diritto tributario*, 1996, CEDAM, pag. 161; F. Paparella, *Possesso dei redditi ed interposizione fittizia*, Milano, pag. 255.

(15) Ai sensi dell’art. 2 comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

dato che l'art. 24, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE afferma che "si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di beni". Manca, dunque, qualsivoglia collegamento tra il presupposto dell'imposta ed i tipi contrattuali del Codice civile. Il che, implica, in linea con la sentenza in commento, la necessità di accordare preminenza al dato economico sottostante la realtà concettualizzata dal diritto civile ed, in ultima analisi, conferma la tesi della incomunicabilità automatica tra i due ambiti del diritto.

### **Negazione della detrazione IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria**

La decisione in commento merita, poi, una particolare attenzione per l'esplicitazione del principio di diritto in materia di disconoscimento della detrazione dell'IVA che, a nostro parere, può avere significativa portata applicativa.

La Suprema Corte afferma che "ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte della cessionaria in caso di nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dalla cedente, in applicazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sentenza C-114/22 del 25 maggio 2023, il soggetto passivo non è privato del diritto alla detrazione per il solo fatto che il contratto è viziato da nullità sulla base del diritto civile, se non è dimostrato che sussistono gli elementi che consentono di qualificare tale operazione ai sensi del diritto unionale come fittizia oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta o da un abuso di diritto".

In primo luogo, come si è detto *infra*, la Corte di cassazione ribadisce la radicale autonomia tra il diritto civile e il diritto tributario: l'eventuale accertamento della nullità del negozio non è, di per sé sola, sufficiente a far venir meno il diritto alla detrazione dell'IVA originata dalla relativa fattura.

Ai fini del legittimo disconoscimento della detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto, l'invalidità assoluta ed *ab origine* (nullità) del vincolo giuridico che governa l'operazione economica attenzionata deve accompagnarsi alla prova, fornita dall'Agenzia delle entrate in ottemperanza alle disposizioni in materia di onere probatorio, dell'effettività della medesima prestazione.

Se l'iniziativa commerciale rappresentata nella fattura è fittizia ai sensi del diritto unionale, l'avviso di accertamento è legittimo.

La Suprema Corte passa in rassegna la decisione della Corte di Giustizia UE nella sentenza C-114/22 del 25 maggio 2023 che ha dichiarato illegittimo "il divieto basato su una normativa nazionale in forza del quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per il solo fatto che un'operazione economica imponibile è considerata simulata e viziata da nullità ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale" salvo che non sia offerta la prova che la suddetta operazione è i) simulata; ii) seppur effettiva, ha tratto origine da una evasione di imposta sul valore aggiunto o da un abuso del diritto" (16).

In quel caso, l'Amministrazione finanziaria polacca aveva sollevato il vizio di nullità del contratto e, conseguentemente, disconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA, ma i giudici europei hanno ribadito l'insufficienza

(16) Nel caso deciso dal giudice del Lussemburgo "la domanda di pronuncia pregiudiziale ha riguardato l'interpretazione dell'articolo 167, dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), e dell'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità. L'Amministrazione finanziaria nazionale (polacca) ha rimesso in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA di cui aveva beneficiato la contribuente, con la motivazione che la cessione dei marchi di cui trattasi era nulla in forza della disciplina civilistica". Sul punto, la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea appena richiamata assume particolare rilievo

laddove evidenzia che "secondo l'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, mentre l'esigibilità di tale imposta si verifica, ai sensi dell'articolo 63 di tale direttiva, nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. Ne consegue che il diritto a detrazione è, in linea di principio, subordinato alla prova della realizzazione effettiva dell'operazione (CGUE, sentenze del 26 maggio 2005, Antonio Jorge, C-536/03, punti 24 e 25; del 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, punti 34 e 35; del 29 settembre 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, punto 40). Pertanto, in mancanza di un'effettiva realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione".

dell'automatismo tra invalidità civilistica ed illegittimità della detrazione dato che, come aveva già esplicitato la sentenza c.d. EN.SA (17), a tal fine, occorre provare che l'operazione è fittizia. Dunque, la detrazione è legittimamente disconosciuta solo se:

- 1) manca la prova dell'effettiva realizzazione dell'operazione;
- 2) viene individuata una fattispecie abusiva del diritto o una evasione di imposta correlata.

Per quanto concerne la prova dell'effettività dell'operazione: il cessionario (soggetto passivo dell'imposta) deve dimostrare che i beni e servizi gli siano stati effettivamente ceduti o prestati da un altro soggetto passivo di imposta "ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'imposta sia stata effettivamente assolta (CGUE sentenze del 21 novembre 2018, Vadan, causa C-664/16, punto 44; dell'11 novembre 2021, Ferimet, causa C-281/20, punto 39; del 16 febbraio 2023, DGRFP Cluj, causa C-519/21, punto 100). Qu allora, invece, da tale valutazione globale risulti che la cessione è stata effettivamente realizzata e che i beni ceduti sono stati impiegati a valle dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, il diritto a detrazione non può, in linea di principio, essergli negato".

L'altra ipotesi nella quale il disconoscimento della detrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria è legittimo è quella in cui, seppur dinanzi ad una cessione reale, all'atto impositivo siano allegati elementi obiettivi da cui risulta che il diritto alla detrazione è invocato "in modo fraudolento o abusivo" (18); circostanza che, in sintesi, può verificarsi o nel caso in cui la condotta evasiva sia stata posta in essere dal soggetto passivo o nell'eventualità in cui si dimostri che,

al momento in cui è avvenuta la cessione, sapeva o avrebbe dovuto sapere, secondo l'ordinaria diligenza, che, con la stessa, stava partecipando ad una evasione di imposta (19).

Per quanto concerne la c.d. elusione, la Corte ha cura di ricordare che "riguardo alla questione se lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale, in materia di IVA è acquisito che se il soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, non è obbligato a scegliere quella che implica un maggiore pagamento di imposta ed ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di ridurre la contribuzione fiscale. Ciò che è vietato sono le costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della Direttiva" (20).

Sembra che la Corte di cassazione abbia finalmente fornito alla prassi amministrativa un canone ermeneutico la cui applicabilità dovrebbe condurre alla contestazione delle sole fattispecie caratterizzate da un evidente disvalore in termini di oggettivo ammanco per l'Erario.

### **L'inesistenza delle operazioni fatturate nel contratto di appalto riqualficato in somministrazione (illecita) di lavoro**

Di recente, e frequentemente, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter sindacare la volontà contrattuale delle parti "riqualificando" il rapporto privatistico in un diverso tipo contrattuale in ragione della sua mancanza di "genuinità" che comporterebbe la non conformità tra la prestazione attestata nelle fatture e la realtà aziendale con conseguente inesistenza delle relative fatture, talvolta evocando la figura della c.d. inesistenza giuridica (21), più spesso, l'inesistenza soggettiva.

(17) Si vd. CGUE 8 maggio 2019, causa C-712/2017.

(18) In questo senso si è espressa la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle sentenze del 3 marzo 2005, Fini H, causa C-32/03, punti 34 e 35; del 19 ottobre 2017, Paper Consult, causa C-101/16, punto 43; del 1° dicembre 2022, Aquila Part Prod Com, causa C-512/21, punto 26.

(19) Sulla consapevolezza della partecipazione ad un negozio fraudolento quale elemento limitante i diritti riconosciuti dalle norme che regolano il funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, si vd., per tutti, senza pretesa di esaustività, A. Giovannardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, G. Verna, "Criteri per rilevare l'evasione dell'IVA nelle frodi carousel", in

*GT - Riv. giur. trib.*, n. 2/2021, pag. 179; P. Centore, "L'IVA in corto circuito fra interpretazione nazionale ed europea", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2018, pag. 15.

(20) CGUE, ord. del 9 gennaio 2023, A.T.S. 2003, causa C-289/22, punto 41.

(21) All'interno dell'inesistenza oggettiva rientra, per esplicito riconoscimento della Suprema Corte, anche il caso dell'inesistenza giuridica (ovvero il c.d. negozio dissimulato), laddove viene attestato il compimento di un negozio diverso da quello realmente intercorso fra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa), come nel caso di fatture emesse in riferimento a un appalto di servizi che costituisca, in realtà, lo "schermo" per

Con l'avviso di accertamento, viene recuperata ad imposizione l'IVA detratta ed irrogate sanzioni pecuniarie sia, ai sensi dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 90% dell'imposta asseritamente evasa sia le sanzioni di cui all'art. 5, comma 4-bis, D.Lgs. n. 471/1999 dal 135% al 270% dell'IVA presunta indebitamente detratta. Sul piano penale, la contestazione può determinare l'apertura di un procedimento penale per l'accertamento della commissione del reato di emissione e/o utilizzazione di fatture false con eventuale notificazione di provvedimenti cautelari di sequestro ai fini di confisca.

La questione relativa alla detraibilità dell'IVA si basa essenzialmente sull'asserita natura simulata del contratto di appalto di servizi da cui deriva l'inesistenza delle fatture per aver riportato un oggetto difforme da quello reale allo scopo di conseguire presunti indebiti vantaggi fiscali e non, invece, sulla mancata realizzazione della prestazione fatturata.

La descritta fattispecie pone, innanzitutto, la questione della legittimità della riqualificazione di uno schema negoziale (l'appalto) che, nell'esercizio dell'autonomia contrattuale attribuita loro dall'art. 1322 c.c. (22), le parti hanno legittimamente scelto.

Seppur in relazione a differente fattispecie, la giurisprudenza di legittimità aveva, infatti, chiarito che la riqualificazione "non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici" (da ultimo, si veda, Corte di cassazione, Sezione sesta civile, ordinanza 10 marzo 2020, n. 6790) (23).

In assenza di una ipotesi di nullità, sembra allora che la riqualificazione del contratto possa sconfinare in un inammissibile sindacato sulla causa del negozio che, tuttavia, può dare luogo ad un uso inappropriato, perché eccessivamente ampio, del potere di controllo attribuito agli organi deputati in materia fiscale. Tra l'altro, con l'abrogazione dell'art. 27 D.Lgs. n. 276/2003 (24), ad opera dell'art. 55, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 81/2015, non essendo più prevista l'istituzione *ex lege* del rapporto tra lavoratore e committente o utilizzatore, in assenza di una specifica domanda del lavoratore, il rapporto contrattuale di appalto non può essere invalidato (25) e, conseguentemente, la detrazione dell'IVA non può essere disconosciuta (26).

occultare una somministrazione irregolare di manodopera (cfr. Cass. pen. n. 45114/2022; nonché Cass. pen. n. 20053/2022, e, in precedenza, Cass. pen. nn. 1998/2020 e 1996/2008).

(22) Ai sensi del quale, come noto "Le parti possono liberamente determinare il contenuto del contratto nei limiti imposti dalla legge e dalle norme corporative".

(23) Che richiama precedenti della giurisprudenza di legittimità tra i quali Cass., Sez. trib., 27 gennaio 2017, n. 2054, successivamente richiamata dalla Corte di cassazione, Sez.trib., 15 gennaio 2019, n. 722.

(24) Art. 27 (Somministrazione irregolare). - 1. "Quando la somministrazione di lavoro avvenga al di fuori dei limiti e delle condizioni di cui agli articoli 20 e 21, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e), il lavoratore può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del Codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo, con effetto dall'inizio della somministrazione. 2. Nelle ipotesi di cui al comma 1 tutti i pagamenti effettuati dal somministratore, a titolo retributivo o di contribuzione previdenziale, valgono a liberare il soggetto che ne ha effettivamente utilizzato la prestazione dal debito corrispondente fino a concorrenza della somma effettivamente pagata. Tutti gli atti compiuti dal somministratore per la costituzione o la gestione del rapporto, per il periodo durante il quale la somministrazione ha avuto luogo, si intendono come compiuti dal soggetto che ne ha effettivamente utilizzato la

prestazione. 3. Ai fini della valutazione delle ragioni di cui all'articolo 20, commi 3 e 4, che consentono la somministrazione di lavoro il controllo giudiziale è limitato esclusivamente, in conformità ai principi generali dell'ordinamento, all'accertamento della esistenza delle ragioni che la giustificano e non può essere esteso fino al punto di sindacare nel merito valutazioni e scelte tecniche, organizzative o produttive che spettano all'utilizzatore".

(25) Si è, infatti, in una ipotesi non di nullità bensì di annullabilità.

(26) In tal senso, si è pronunciata la Suprema Corte - si vd. Cass. civ., Sez. trib., 17 ottobre 2014, n. 22020 - secondo la quale "nel vigore della L. n. 1369 del 1960, i prestatori di lavoro occupati in violazione del divieto di intermediazione di manodopera erano considerati a tutti gli effetti alle dipendenze dell'imprenditore che ne utilizzava effettivamente le prestazioni, sul quale incombevano quindi - oltre agli obblighi di trattamento economico e normativo scaturenti dal rapporto di lavoro - anche gli obblighi fiscali del datore di lavoro, inclusi gli obblighi del sostituto d'imposta per le ritenute d'acconto sulle retribuzioni a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 23 (Cass. 31 maggio 2013, n. 13748, Rv. 627185). In quel regime, mancando un valido rapporto contrattuale tra interponente e intermediario, la fatturazione da parte del secondo non legittimava il primo a detrarre l'IVA corrispondente, nè gli consentiva di dedurre i pertinenti costi dal reddito imponibile (Rv. 632765)". Sul punto si vd. altresì Cass. civ. n. 6722/2017, nonché Cass. civ. n. 25014/2015.

Con la sentenza in commento, la Corte di cassazione pone un presidio per il contribuente: la detrazione può essere negata quando viene contestata l'effettività fenomenica della prestazione di servizio ossia ove la quest'ultima sia fittizia. La detrazione può essere disconosciuta in presenza di una operazione effettivamente realizzata solo se vi è la prova del mancato versamento all'Erario della relativa imposta o di abuso del diritto.

Il suddetto principio può essere applicato, come confermato da una recente decisione della giurisprudenza tributaria di merito di secondo grado (27), nei casi, davvero frequenti, in cui l'Amministrazione finanziaria italiana procede alla "riqualificazione" dei contratti di appalto, c.d. a bassa intensità, contestando la somministrazione illecita di lavoro con conseguente inesistenza giuridica delle relative fatture e recupero della sola IVA considerata indetraibile senza - e questa ci sembra la seconda grande criticità del ragionamento Erariale - tuttavia, disconoscere l'esistenza, la congruità del relativo costo e la sua inerenza ai fini IRES.

### Considerazioni conclusive

Con un *obiter dictum*, adeguandosi alla dottrina tradizionalista ed in conformità con giurisprudenza unionale, la Suprema Corte ribadisce la tesi della intrasmissibilità degli effetti patologici del vincolo civilistico alla materia tributaria ed enuncia un principio di diritto di peculiare rile-

vanza per l'ampio novero di fattispecie potenzialmente interessate dalla riqualificazione del contratto di appalto in somministrazione (illecita) di lavoro.

Anche l'eventuale accertamento della nullità civilistica del fondamento giuridico del diritto alla detrazione (la cui assimilabilità alla riqualificazione del contratto di appalto in somministrazione di lavoro ci sembra, quantomeno, discutibile per le ragioni elencate nel presente commento), non ne comporta il venir meno per il soggetto passivo di imposta quando l'Agenzia delle entrate non contesti l'effettività della prestazione (ossia quando l'inerenza del relativo costo sia pacifica e giudicata congrua e remunerativa del servizio prestato), non vi sia ammanco per l'Erario che ha incamerato tutta l'IVA indicata nelle fatture contestate ovvero quando non vi sia la prova che l'operazione economica è stata posta in essere da un'entità meramente artificiosa, priva di effettività economica, creata al solo scopo di ottenere (o far ottenere ad altri) un vantaggio fiscale indebito (elusione). Tale caratteristica dovendo attribuirsi alle c.d. *buffer* o *missing trader* ossia alle società prive di sostanza economica, destinate a "scompare" dopo un breve lasso temporale di attività, portando con sé i propri debiti, in particolare, erariali e contributivi, e non potendo certo ravvisarsi nel caso di società prive di debiti fiscali, con dirigenza responsabile e collaborativa con gli enti accertatori.

(27) Cfr. Corte di Giustizia Tributaria regionale della Toscana, n. 861/1/2024, con la quale si è confermata l'illegittimità degli avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate aveva riqualificato i contratti di appalto di servizio in somministrazione di lavoro illecita e conseguentemente recuperato ad imposizione la maggiore IRAP e la maggiore IVA considerati rispettivamente ineducibili e indetraibili. I giudici di secondo grado hanno ritenuto non provato il carattere fittizio dell'appalto in ragione della "non contestata effettività delle prestazioni fatturate, l'inerenza del costo delle

stesse per un corrispettivo ritenuto congruo e remunerativo del servizio prestato, non ricorrendo alcuna delle fattispecie indicate dall'art. 1 comma 1, lett. a) del D.Lgs n. 74/2000 per il quale per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

## Tributi locali

# Per le esibizioni creative del Dj-set niente ISI ma IVA al 10%

Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024 (16 maggio 2024), n. 14090 - Pres. Manzon - Rel. Putaturo Donati Viscido di Nocera

*Tributi locali - Imposta sugli intrattenimenti - Musica creata, arrangiata e mixata personalmente dal DJ - Equiparabilità fiscale ad uno spettacolo - Imposta sugli intrattenimenti - Esclusione - Aliquota IVA del 10% - Applicabilità*

**Non è soggetta all'imposta sugli intrattenimenti (ISI) l'attività del DJ che mixa e arrangia i brani musicali, spesso di sua produzione, "creando" nuove sonorità anche con l'aggiunta della propria voce o di strumenti musicali. In tale ipotesi, infatti, l'evento è fiscalmente equiparabile ad uno spettacolo - nello specifico ad un concerto vocale e strumentale - con la conseguenza che la prestazione del DJ è soggetta soltanto all'IVA con l'aliquota del 10%.**

## Fatti di causa

1. Previo PVC redatto il 6 dicembre 2016 dalla SIAE di Treviglio, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Bergamo notificava a Bolgia S.r.l. due avvisi di accertamento con i quali veniva recuperata l'imposta sugli intrattenimenti (ISI) dovuta e non versata per gli anni 2013-2014.
2. Avverso i suddetti atti impositivi, la società proponeva ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bergamo eccependo: 1) la contrarietà della normativa nazionale in tema di imposta sugli intrattenimenti con la Direttiva CEE del 28 novembre 2006, n. 112, art. 401 il quale poneva sostanzialmente il divieto agli Stati membri di applicare altri tributi, concorrenti con l'IVA, aventi carattere di imposta sul volume di affari; 2) il difetto del presupposto impositivo atteso che - come chiarito nella nota della SIAE del 27 aprile 2015- le manifestazioni qualificabili come, nella specie, DJ set, erano assimilabili ai "concerti strumentali e vocali" indicati nel n. 4 della Tabella C del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, quali attività di spettacolo, assoggettate soltanto all'IVA.
3. La CTP di Bergamo, con sentenza n. 273/03/2018, previa riunione, rigettava i ricorsi.
4. Avverso la sentenza di primo grado proponeva appello la società contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia che, con sentenza n. 3566/01/2021, depositata in data 4 ottobre 2021, lo rigettava.
5. In punto di diritto, il giudice di appello ha affermato che: 1) andava esclusa qualsiasi duplicazione tra IVA e

ISI anche alla luce della Direttiva CEE n. 112/2006, atteso che, in base ai principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea, nella sentenza relativa alla causa C-109/1990, in ordine ad un'imposta analoga a quella sugli intrattenimenti di cui al D.P.R. n. 640/1972, quest'ultima non aveva carattere generale e non integrava gli estremi di imposta sulla cifra d'affari, non essendo riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione ma colpendo annualmente l'insieme degli introiti realizzati dalle imprese ad essa soggette; 2) premesso che le attività di intrattenimento erano soggette alla relativa imposta oltre all'IVA, in regime speciale forfetario, salvo opzione per il regime ordinario, ai sensi dell'art. 74, comma 6, del D.P.R. n.633/1972, mentre le attività di spettacolo, caratterizzate dal fatto che il soggetto assisteva alla rappresentazione in maniera passiva, erano soggette soltanto all'IVA con la disciplina peculiare di cui all'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 - nella specie, in merito all'eccepito regime di esenzione ISI, per essere gli eventi espletati, nel periodo in esame presso la struttura della società, rientranti nell'ambito dello spettacolo, quali esibizioni di DJ, *star* di fama mondiale e spesso produttori loro stessi dei brani mixati, la società contribuente non aveva assolto all'onere di provare i presupposti di fatto legittimanti la deroga al normale regime impositivo (e, in particolare, l'esecuzione di musica dal vivo di durata superiore alla metà dell'orario complessivo di apertura al pubblico del locale durante l'intera serata) in quanto dalle copie delle fatture emesse dai vari DJ per il pagamento delle prestazioni rese non era possibile

evincere la tipologia esatta delle prestazioni in questione (esibizione o meno dal vivo nonché durata complessiva delle stesse).

6. Avverso la suddetta sentenza, la società contribuente propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

7. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

### Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione della Direttiva CEE del 28 novembre 2006 n. 112, art. 401 in riferimento al D.P.R. n. 633/1972 e al D.P.R. n. 640 del 1972, per avere la CTR erroneamente escluso il contrasto della disciplina nazionale in tema di imposte sugli intrattenimenti con i principi sanciti dalla Direttiva CEE 2006 n. 112 - quanto al divieto degli Stati membri di applicare altri tributi, concorrenti con l'IVA, aventi carattere di imposta sul volume di affari - peraltro richiamando la sentenza della Corte di Giustizia emessa in data 19.3.1991 (nella causa C-109/90) inidonea ad assurgere a precedente interpretativo di una disposizione temporalmente successiva. Diversamente, ad avviso della ricorrente, l'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti sul medesimo volume di affari già oggetto dell'IVA, comporterebbe una c.d. doppia imposizione, in evidente contrasto con il principio di proporzionalità e con la richiamata Direttiva, avente valenza *self-executing*.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Il testo dell'art. 401 della Direttiva CE n. 2006/112, che ha sostituito l'art. 33 della VI Direttiva CE n. 1977/388, è sostanzialmente uguale a quello della norma sostituita. Pertanto, deve ritenersi che con la sentenza del 19 marzo 1991, causa C-109/90 tra la NV Giant e il Comune di Overijse, cui correttamente ha fatto riferimento il giudice d'appello, la Corte di Giustizia UE si sia già pronunciata sulla questione, dando una definizione di imposta generale, nonché affermando che il diritto comunitario ammette l'esistenza di regimi d'imposta concorrenti con l'IVA quale, nel caso di specie, una imposta sugli intrattenimenti.

Secondo la Corte Europea, gli Stati membri hanno facoltà di istituire imposte che non abbiano natura d'imposta sulla cifra d'affari, dovendosi intendere, secondo la predetta sentenza Giant, che l'imposta sugli intrattenimenti non abbia natura di imposta sulla cifra di affari, se in primo luogo, essa non costituisce un'imposta generale, giacché si applica solo ad una "categoria limitata di beni e di servizi";

questa ultima definizione rende peraltro manifesta la infondatezza del rilievo della contribuente, sulla circostanza che la CGUE si sia pronunciata su una imposta

locale. Non è la dimensione territoriale che configura (o meno) l'imposta come generale; la natura generale dell'imposta si esclude quando essa abbia ad oggetto una categoria limitata di beni e servizi, come è il caso della imposta nazionale sugli intrattenimenti, che riguarda le sole attività di intrattenimento, nei circoscritti termini sopra precisati, distinguendo tra intrattenimento e spettacolo. In secondo luogo, il tributo non ha natura di imposta sulla cifra di affari se non viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, giacché colpisce annualmente l'insieme degli introiti realizzati dalle imprese ad essa soggette; ciò è quanto avviene nel caso dell'ISI che - estranea a qualsiasi meccanismo di rivalsa - si calcola sul prezzo pagato per assistere o partecipare agli intrattenimenti al netto dell'imposta sul valore aggiunto. Infine, rileva la necessità che il tributo non si basi sul valore aggiunto nella fase di ciascuna operazione, bensì sull'ammontare lordo di tutte le entrate. Analogamente nel caso dell'ISI, la cui base imponibile è costituita sia dal corrispettivo dei singoli titoli di accesso, sia dal prezzo pagato per assistere o prendere parte agli intrattenimenti o alle altre attività contenute dell'elenco della tariffa allegata, al netto dell'imposta sul valore aggiunto (v. Cass. Sez. 5, ord., n. 36494 del 2022). In particolare, i criteri per la determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta sugli intrattenimenti sono contenuti nell'art. 3 D.P.R. n. 640/72, così come riformulato dal D.Lgs. n. 60/99. Il comma 1 dell'art. 3 prevede una regola di carattere generale in base alla quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo dei singoli titoli di accesso (anche in abbonamento) per l'ingresso o l'occupazione del posto e dal prezzo comunque corrisposto per assistere o partecipare agli intrattenimenti ed alle altre attività elencate nella tariffa. In entrambi i casi (come per i successivi) il valore da assumere quale base imponibile va considerato al netto dell'imposta sul valore aggiunto eventualmente dovuta. Il successivo comma 2 individua ulteriori fattispecie che costituiscono base imponibile ai fini dell'imposta. In particolare, il comma 2, lett. c) prevede una categoria residuale rappresentata da qualsiasi provento comunque "connesso" all'attività di intrattenimento (v. Cass. n. 428/1996 secondo cui la sponsorizzazione è in relazione non di mera occasionalità, ma di "connessione" con lo spettacolo, così come richiede la formula più volte citata di cui all'art. 3, secondo comma, lett. c), del D.P.R. 640/1972). Per espressa previsione contenuta nell'art. 3, comma 5, del D.P.R. n. 640 del 1972, ai fini della determinazione della base imponibile non si deve tener conto delle somme dovute a titolo di rivalsa obbligatoria dell'imposta sugli intrattenimenti. Ciò significa che, per

determinare la base imponibile occorre scorporare dal complessivo ammontare la quota relativa all'imposta sugli intrattenimenti e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuta. Il predetto meccanismo ha la funzione di evitare, in presenza di due diverse imposte, il verificarsi di una duplicazione nella determinazione delle stesse (v. circolare del Ministero delle Finanze n. 165/E/00, paragrafo 1.3.1). Pertanto, la previsione dell'obbligatorietà della rivalsa di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 640/72 ("Eccezione fatta per i casi di liquidazione forfettaria dell'imposta, i soggetti indicati all'art. 2, esclusi gli esercenti le case da giuoco, devono rivalersi dell'imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori") non implica di per sé la classificazione dell'ISI tra le imposte di consumo "tanto più che l'equiparazione fra soggetto passivo della rivalsa obbligatoria e soggetto passivo dell'imposta non rappresenta una costante del sistema tributario" (v. Cass. n. 428/1996) e che, nella specie, soggetto passivo d'imposta è l'organizzatore dello spettacolo (punto acquisito, questo, nella giurisprudenza della Corte: sentenze 1415/73 e 692/74; Cass. n. 428/1996). L'individuazione nel senso suddetto del soggetto passivo del tributo e l'estensione dell'imponibile a tutto ciò che a tale soggetto perviene non solo dagli spettatori per la fruizione dello spettacolo ma anche da terzi in connessione con l'allestimento e l'organizzazione di esso confermano la esclusione in capo all'ISI delle caratteristiche di "un'imposta sulla cifra di affari". Quanto sopra esposto esclude in radice qualsivoglia incompatibilità dell'imposta sugli intrattenimenti con il diritto Eurounitario - neppure sotto lo specifico profilo, dedotto dalla società ricorrente, di una asserita differenziazione spaziotemporale rispetto al tributo già esaminato dalla CGUE.

E, con riferimento al rispetto del criterio di proporzionalità, possono qui richiamarsi le già esposte considerazioni sulla circostanza che non si tratta di una doppia imposizione, che è ammessa - nei termini sopra precisati - l'esistenza di regimi di imposta concorrenti con l'IVA e che per le imprese soggette sia ad ISI che ad IVA è previsto un regime speciale forfettario, salvo che l'impresa opti per il regime IVA ordinario.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 60 del 1999 e del D.Lgs. n. 640 del 1972 per avere la CTR confermato la legittimità degli avvisi di accertamento ritenendo le prestazioni di DJ set esercitate all'interno dei locali della società nel periodo in esame, rientranti nell'ambito delle attività di intrattenimento soggette alla relativa imposta nonché al regime speciale IVA di cui all'art. 74, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972, per non avere la contribuente

assolto all'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto legittimanti la deroga al normale regime impositivo quanto all'esecuzione di musica dal vivo di durata superiore alla metà dell'orario complessivo di apertura al pubblico del locale durante l'intera serata, sebbene, come evidenziato dalla contribuente nei gradi di merito, detta attività, a prescindere dalla durata dell'esibizione rientrava all'interno delle attività spettacolistiche come chiarito dalla stessa SIAE nella nota del 27.4.2015, trattandosi di manifestazioni assimilabili ai "concerti vocali e strumentali" di cui al n. 4 della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972 (fattispecie per la quale si applicava il regime per le attività di spettacolo esente dall'ISI nonché il n. 123 della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972 che prevedeva l'applicazione dell'aliquota IVA al 10%).

2.1. Il motivo si profila inammissibile.

2.2. Va, a tal proposito, ricostruito il quadro normativo di riferimento.

2.3. Il Decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60 ha dato attuazione alla delega contenuta nella Legge 3 agosto 1998, n. 288, abolendo l'imposta sugli spettacoli e istituendo l'imposta sugli intrattenimenti limitatamente ad alcune attività. La predetta riforma ha distinto, in sostanza, le attività di intrattenimento, assoggettandole alla relativa imposta nonché al regime speciale IVA recato dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (salvo opzione per il regime ordinario), dalle attività di spettacolo, che sono state assoggettate all'IVA con criteri ordinari o forfettari e con delle particolarità, secondo le disposizioni di cui all'art. 74-*quater* del medesimo D.P.R. n. 633.

In particolare il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-*quater* prevede ai commi 1 e 2 "1. Le prestazioni di servizi indicate nella tabella C allegata al presente decreto, incluse le operazioni ad esse accessorie, salvo quanto stabilito al comma 5, si considerano effettuate nel momento in cui ha inizio l'esecuzione delle manifestazioni, ad eccezione delle operazioni eseguite in abbonamento per le quali l'imposta è dovuta all'atto del pagamento del corrispettivo. 2. Per le operazioni di cui al comma 1 le imprese assolvono gli obblighi di certificazione dei corrispettivi con il rilascio di un titolo di accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali ovvero mediante biglietterie automatizzate nel rispetto della disciplina di cui alla Legge 26 gennaio 1983, n. 18, e successive modificazioni e integrazioni". Tali disposizioni quindi stabiliscono: che le prestazioni, incluse le operazioni accessorie, si considerano effettuate nel momento in cui ha inizio l'esecuzione, in deroga al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, che stabilisce che "Le prestazioni di servizio si

considerano effettuate all'atto del pagamento"; che il pagamento non è soggetto a fatturazione, ma al rilascio di apposito titolo di accesso, per intenderci il biglietto, secondo le regole ivi stabilite, in deroga al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 (Cass. Sez. 5, n. 12280 del 2015; Cass. n. 12524 del 2015; Cass. n. 622 del 2018).

**2.4.** Occorre, dunque, distinguere tra le attività di intrattenimento e le attività di spettacolo: come chiarito dal Ministero delle Finanze con circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, le "attività di intrattenimento", sono caratterizzate da un prevalente aspetto ludico e che implicano la partecipazione attiva del soggetto all'evento, e le altre "attività di spettacolo" sono caratterizzate dalla partecipazione prevalentemente passiva dello spettatore all'evento rappresentato, che assume anche una connotazione culturale.

Le attività di intrattenimento e quelle di spettacolo sono elencate, rispettivamente, nella tariffa allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 e nella Tabella C, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, il punto n. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 640 del 1972 comprende fra le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti nonché al regime speciale IVA recato dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 "le esecuzioni musicali di qualsiasi genere ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali, e trattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio". Il n. 3) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1, comma 79, lettera b), n. 1), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, qualifica come attività spettacolistiche assoggettate ad IVA in base alle disposizioni recate dall'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633 del 1972 "le esecuzioni musicali di qualsiasi genere, esclusi i concerti vocali e strumentali, anche se effettuate in discoteche e sale da ballo qualora l'esecuzione di musica dal vivo sia di durata pari o superiore al 50 per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio, escluse quelle effettuate a mezzo elettrogrammofoni a gettone o a moneta o di apparecchiature similari a gettone o a moneta; lezioni di ballo collettive; rievocazioni storiche, giostre e manifestazioni similari".

**2.5.** Pertanto, l'elemento essenziale ai fini della classificazione di un'esecuzione musicale fra le attività di spettacolo ovvero fra quelle di intrattenimento è costituito dalla prevalenza o meno della musica dal vivo.

**2.6.** In sostanza, il regime tributario applicabile alle "esecuzioni musicali di qualsiasi genere" è il seguente: a)

quando l'esecuzione musicale è pari o superiore al cinquanta per cento della durata complessiva delle esecuzioni musicali, l'attività è classificata come "spettacolo" ed è assoggettata al solo regime ordinario IVA ai sensi dell'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633 del 1972, anche se effettuata in discoteche e sale da ballo; b) quando l'esecuzione musicale è effettuata con l'utilizzazione di musica prevalentemente pre-registrata, la stessa è assoggettata all'imposta sugli intrattenimenti nonché ad IVA secondo le disposizioni dell'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (v. risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 257/E del 20 giugno 2008). Questa Corte ha, al riguardo, precisato che "se nel locale si produce musica dal vivo per più del 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico, si ha attività di spettacolo (vale a dire che il fruitore è spettatore passivo) soggetta solo ad IVA ...; se di contro non si supera la soglia del 50% (quindi con musica prevalentemente da mezzo meccanico e DJ), si ha attività di intrattenimento (il fruitore è attivo con partecipazione ludica), soggetta sia ad IVA (speciale o ordinaria), sia ad ISI nella misura del (16%)" (Cass., Sez. 5, n. 36494 del 2022).

**2.7.** Ciò posto, si evidenzia che sia il punto n. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 640 del 1972 sia il n. 3) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 distinguono espressamente, nell'ambito delle "esecuzioni musicali di qualsiasi genere", i "concerti vocali e strumentali", che sono esclusi dal regime tributario applicabile alla generalità delle esecuzioni musicali. I concerti vocali e strumentali, infatti, sono specificatamente indicati al n. 4 della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, insieme alle manifestazioni teatrali di qualsiasi tipo e ad altre manifestazioni spettacolistiche. In particolare, il richiamato n. 4) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, modificato dall'art. 1, comma 79, lettera b), n. 2, della Legge n. 244 del 2007, elenca le seguenti attività: "spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi balletto, opere liriche, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; concerti vocali e strumentali, attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini, marionette e maschere, compresi corsi mascherati e in costume, ovunque tenuti".

I "concerti vocali e strumentali" sono inclusi, inoltre, nel n. 123) della Tabella A, parte III, del D.P.R. n. 633 del 1972 che, nell'indicare gli spettacoli assoggettati ad IVA con l'aliquota ridotta del 10 per cento, riproduce l'identica formulazione del n. 4) della Tabella C allegata al predetto D.P.R. n. 633. Ciò comporta, in sostanza, che i concerti vocali e strumentali sono assoggettati al regime ordinario IVA ai sensi dell'art.

74-*quater* del D.P.R. n. 633 del 1972 con l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento.

Ai concerti vocali e strumentali si applica, altresì, la disposizione del n. 119) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento per i "contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali". Al riguardo, questa Corte ha precisato che In tema di IVA, le attività spettacolistiche, di cui al punto 123 della Tabella A, parte terza, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si caratterizzano per il loro svolgimento davanti ad un pubblico, che ne è il diretto fruitore, e godono di un trattamento fiscale agevolato, disciplinato dall'art. 74-*quater* del medesimo decreto, che individua il momento in cui la prestazione si considera effettuata nell'inizio dell'esecuzione e prevede, quale documentazione fiscale, il biglietto di accesso allo spettacolo e non la fattura, sicché in esse, anche alla luce dell'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 23 ottobre 2003, in C-109/02, non rientra la vendita di uno spettacolo dal produttore all'organizzatore (Sez. 5, sentenza n. 12280 del 12/06/2015; Sez. 5, sentenza n. 15873 del 29/07/2016).

Sono stati definiti concerti vocali e strumentali quelle manifestazioni musicali in cui i cantanti o i musicisti, singolarmente ovvero in gruppo, eseguono una serie di brani musicali, secondo un programma prestabilito, in un luogo appositamente individuato e strutturalmente idoneo a consentire l'ascolto della musica da parte degli spettatori (ad es. teatri, sale concerto, impianti sportivi, etc.). Nella manifestazione concertistica vocale e strumentale, in sostanza, l'esecuzione musicale in pubblico è un'attività spettacolistica finalizzata esclusivamente all'ascolto della musica (in tal senso è la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 257/E del 20 giugno 2008 proprio in tema di "concerti vocali e strumentali").

**2.8.** Con specifico riferimento alle manifestazioni di DJ *set*, nella nota SIAE del 27.4.2015 (trascritta in ricorso), avente ad oggetto "imposta sugli intrattenimenti e IVA sugli spettacoli- manifestazioni di DJ *set*" si è precisato che "rientrano nell'ambito delle attività spettacolistiche con l'applicazione dell'IVA secondo le modalità di cui all'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, anche le prestazioni qualificabili come DJ *set* intese come manifestazioni in cui l'esibizione del DJ caratterizza l'evento ed è musicalmente creativa. In questi casi l'artista nel mixare i brani, sovente di sua produzione, realizza nuove sonorità, le arricchisce con la propria voce e talvolta anche con strumenti musicali. Dette manifestazioni risultano assimilabili ai concerti vocali e

strumentali di cui al n. 4 della Tabella allegata al D.P.R. n. 633/1972 (fattispecie per cui si applica il regime per le attività di spettacolo esente dall'ISI nonché il n. 123 della Tabella A, parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972 che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA al 10%)".

**2.9.** Se dunque l'esibizione dei DJ, a seconda delle concrete caratteristiche, può essere ricondotta nell'ambito dell'attività di spettacolo (se musicalmente creativa) ovvero in quella di intrattenimento (se con musica prevalentemente da mezzo meccanico), nella specie, il motivo di ricorso pur prospettando una violazione di legge in realtà tende inammissibilmente ad una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR, con una valutazione in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità, ritenuto che la società contribuente non avesse assolto all'onere probatorio circa la sussistenza dei presupposti di fatto legittimanti la deroga al normale regime impositivo, in quanto "dalle copie delle fatture emesse dai vari DJ per il pagamento delle prestazioni rese non era possibile evincere la tipologia esatta delle prestazioni medesime (esibizione o meno dal vivo nonché durata complessiva)". In questo modo, la ricorrente chiede in realtà a questa Corte di pronunciarsi ed interpretare questioni di mero fatto non censurabili in questa sede mostrando di anelare ad una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito, nel quale ridiscutere analiticamente tanto il contenuto dei fatti storici quanto le valutazioni di quei fatti espresse dal giudice di appello - non condivise e per ciò solo censurate al fine di ottenerne la sostituzione con altre più consone alle proprie aspettative (Cass. n. 21381/2006, Cass. Sez. 6-3, n. 8758 del 2017).

**3.** In conclusione, il ricorso va rigettato.

**4.** Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 7.600,00 per compensi oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13.

## Esibizione DJ set: ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti la differenza la fa la "musica creativa"

di Elisa Manoni (\*)

L'artista che, nel mixare i brani, sovente di sua produzione, realizza nuove sonorità, le arricchisce con la propria voce e talvolta anche con strumenti musicali, realizza un'attività assimilabile ai concerti vocali e strumentali. Tale fattispecie è, pertanto, esente dall'imposta sugli intrattenimenti, scontando solo l'IVA. È questo il principio di diritto posto dai giudici di legittimità con la sentenza n. 14090/2024. Si ritiene, tuttavia, che, qualora l'esibizione di DJ set non avvenga in impianti idonei a ricevere una grande affluenza di partecipanti, non si possa escludere a priori che la stessa possa connotarsi come attività di "spettacolo", anziché come attività di "intrattenimento". E ciò ogni qualvolta l'esecuzione del DJ non avvenga utilizzando la musica prevalentemente registrata e la durata complessiva della stessa sia di durata pari o superiore al 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio.

Quella sconosciuta (o quasi) dell'imposta sugli intrattenimenti è finita sotto la lente della Cassazione che, con una sentenza frutto di un lavoro certosino, ma non pienamente soddisfacente, ha delineato i confini (e le differenze) tra "attività di intrattenimento" ed "attività di spettacolo", nonché la relativa disciplina fiscale, con l'obiettivo di porre fine all'incertezza interpretativa che da sempre accompagna l'ampio e variegato panorama normativo delle "esecuzioni musicali".

Nel settore delle "esecuzioni musicali", difatti, vi è un diverso regime fiscale a seconda che tali prestazioni si qualifichino come "spettacoli" piuttosto che come "intrattenimenti". Nel primo caso, è applicabile il regime IVA ordinario di cui all'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972; nel secondo caso, invece, la prestazione è soggetta sia all'IVA (ai sensi dell'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972), sia all'imposta sugli intrattenimenti di cui al D.P.R. n. 640/1972.

I giudici di legittimità si son spinti oltre, facendo propri i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate in materia di "concerti vocali e strumentali", categoria che, legislativamente parlando, è esclusa tanto dal novero dell'"attività di spettacolo", quanto da quella di "intrattenimento" e riconducendo ad essa le manifestazioni di DJ set.

In specie, la Cassazione ha recepito le indicazioni di cui alla nota SIAE del 27 aprile 2015 avente ad oggetto "imposta sugli intrattenimenti e IVA sugli spettacoli - manifestazioni di DJ set",

affermando che tali manifestazioni sono assimilabili ai "concerti vocali e strumentali" ed, in quanto tali, esenti dall'imposta sugli intrattenimenti e soggette alla sola IVA agevolata nella misura del dieci per cento, laddove sia riscontrabile la prevalenza dell'elemento "creativo" (il DJ, nel mixare i brani, sovente di sua produzione, deve realizzare nuove sonorità, arricchendole con la propria voce e talvolta anche con strumenti musicali).

Al contrario, laddove tale "creatività" non sia predicabile, per essere la musica vieppiù registrata, la prestazione sarebbe fiscalmente riconducibile nell'ambito di quelle di "intrattenimento", con conseguente applicazione della relativa imposta, nonché dell'IVA con aliquota ordinaria (in mancanza di un'espressa previsione che consenta di applicare l'aliquota in misura ridotta).

La sentenza è ben strutturata, in considerazione del fatto che fornisce una puntuale ed analitica ricostruzione del panorama legislativo e di prassi di riferimento; tuttavia il mero ed acritico recepimento dei chiarimenti resi sia dall'Agenzia delle entrate, sia dalla SIAE fa sì che la sentenza possa essere tacciata di "deficit esegetico".

Spazio, quindi, all'interpretazione del lettore su una questione, quella del regime fiscale delle "esecuzioni musicali" e dei "concerti vocali e strumentali", poco attenzionata dagli operatori di settore.

(\*) *Avvocato in Ancona*

La presente trattazione verrà articolata nel prosieguo prendendo avvio dall'esame della pronuncia della Suprema Corte, condotto alla luce del quadro normativo e di prassi al fine di comprendere se, effettivamente, le prestazioni rese nell'ambito di un DJ set possano o meno essere considerate una declinazione dei "concerti vocali e musicali" (1).

### La ricostruzione operata dalla Cassazione

I giudici di legittimità, con la sentenza *de qua* (2), hanno messo ordine nell'intricato panorama normativo del regime fiscale applicabile agli eventi musicali. E lo hanno fatto ricostruendo con precisione la disciplina sia dell'imposta sugli intrattenimenti, sia dell'IVA: il risultato è una sentenza chiara e lineare nel percorso logico-giuridico, seppur la Corte abbia dichiarato l'inammissibilità del motivo di ricorso articolato, in considerazione del fatto che lo stesso, pur prospettando una violazione di legge, in realtà era finalizzato ad instaurare un giudizio di merito in punto di non configurabilità dei presupposti per l'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti.

Tuttavia, il Supremo Consesso avrebbe potuto fare di più, ovvero illustrare, con piglio critico, le ragioni per le quali, a suo avviso, le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria e dalla SIAE sarebbero meritevoli di essere prese in considerazione.

Vediamo quali sono i fatti di causa.

Una S.r.l. proponeva ricorso avverso due avvisi di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate aveva recuperato, per gli anni 2013 e 2014, l'imposta sugli intrattenimenti che non era stata versata con riguardo all'esibizione, presso i locali della predetta, di un DJ. La società affermava che l'esibizione di DJ set, a prescindere dalla durata della stessa, rientrava all'interno delle attività spettacolistiche come chiarito dalla stessa SIAE nella nota del 27 aprile 2015,

trattandosi di manifestazioni assimilabili ai "concerti vocali e strumentali", di cui al n. 4 della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972 (fattispecie per la quale si applica il regime disposto per le attività di spettacolo esente dall'ISI, nonché al n. 123 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del dieci per cento).

In primo ed in secondo grado veniva confermata la pretesa del Fisco per non avere la società fornito la prova che l'evento musicale organizzato fosse esente dall'imposta sugli intrattenimenti perché qualificabile come "spettacolo" (omesso assolvimento dell'onere della prova in punto di durata live dell'esibizione).

La società ricorreva per Cassazione denunciando l'errata interpretazione, da parte dei giudici di secondo grado, della normativa da applicare al caso di specie, in considerazione del fatto che la prestazione resa dal DJ, a prescindere dalla durata dell'esibizione, andava assoggettata al regime IVA di cui all'art. 74-*quater*, trattandosi di fattispecie qualificabile come "concerto vocale e strumentale", ai sensi della Tabella C, n. 4), allegata al D.P.R. n. 633/1972, con aliquota ridotta al 10% come previsto nella Tabella A, parte III, n. 123), del D.P.R. n. 633/1972.

La declaratoria di inammissibilità della censura proposta non ha impedito alla Corte di mettere in luce le distinzioni, nella categoria delle "esecuzioni musicali", tra "spettacoli" e "intrattenimenti", nonché di individuare diversi regimi impositivi (rispettivamente, l'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 e il D.P.R. n. 640/1972, nonché l'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972) al fine di individuare il trattamento fiscale delle esibizioni di DJ set, che sono state considerate fattispecie assimilabili ai "concerti vocali e strumentali", che non scontano l'imposta sugli intrattenimenti.

La Corte, all'esito della predetta esegesi, ha individuato, quale elemento essenziale ai fini della

(1) Merita, invece, una trattazione a parte la questione della presunta contrarietà della normativa nazionale in tema di imposta sugli intrattenimenti con la Direttiva CEE del 28 novembre 2006, n. 112, art. 401, il quale sostanzialmente poneva il divieto, agli Stati

membri, di applicare altri tributi, concorrenti con l'IVA, aventi carattere di imposta sul volume di affari.

(2) In *il fisco*, n. 27/2024, pag. 2586 ss., con nota di M. Denaro, "Se la musica è 'creativa', niente imposta sugli intrattenimenti per l'esibizione del DJ set".

classificazione di un'esecuzione musicale tra le attività di "spettacolo", ovvero fra quelle di "intrattenimento", la prevalenza, o meno, della musica "dal vivo".

In sostanza, per i giudici il regime tributario applicabile alle "esecuzioni musicali di qualsiasi genere" è il seguente:

a) quando l'esecuzione musicale è pari o superiore al cinquanta per cento della durata complessiva delle esecuzioni musicali, l'attività è classificata come spettacolo ed è assoggettata al solo regime ordinario IVA ai sensi dell'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, anche se effettuata in discoteche e sale da ballo;

b) quando l'esecuzione musicale è effettuata con l'utilizzazione di musica prevalentemente pre-registrata, la stessa è assoggettata all'imposta sugli intrattenimenti, nonché ad IVA, secondo le disposizioni dell'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

La Suprema Corte, nel confermare il principio posto con sentenza n. 36494/2022, ha precisato che, "se nel locale si produce musica dal vivo per più del 50% dell'orario complessivo di apertura al pubblico, si ha attività di spettacolo (vale a dire che il fruitore è spettatore passivo) soggetta solo ad IVA; se di contro non si supera la soglia del 50% (quindi con musica prevalentemente da mezzo meccanico e DJ), si ha attività di intrattenimento (il fruitore è attivo con partecipazione ludica), soggetta sia ad IVA (speciale o ordinaria), sia ad ISI".

Ciò posto, i giudici hanno correttamente evidenziato come dal quadro normativo sopra rappresentato sono esclusi i "concerti vocali e strumentali", come le esibizioni svolte nell'ambito di un DJ set (fattispecie oggetto di scrutinio), per le quali la Corte ha integralmente recepito il chiarimento reso dalla SIAE nella nota del 27 aprile 2015.

L'interpretazione adottata dal Supremo Consesso è chiara: le manifestazioni in cui l'esibizione del DJ caratterizza l'evento e sono musicalmente creative (come nel caso in cui l'artista mixa i

brani, sovente di sua produzione, realizza nuove sonorità, arricchendoli con la propria voce e talvolta anche con strumenti musicali) sono assimilabili ai concerti vocali e strumentali e, in quanto tali, sono esenti dall'imposta sugli spettacoli, scontando solo l'IVA con aliquota del dieci per cento.

Per comprendere appieno il preciso intervento della Corte di cassazione, è fondamentale ripercorrere il contesto normativo e di prassi.

### L'imposta sugli intrattenimenti (ISI)

Il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, in vigore dal 1° gennaio 2000, emanato in attuazione della Legge delega 3 agosto 1998, n. 288, ha abolito l'imposta sugli spettacoli ed ha istituito l'imposta sugli intrattenimenti limitatamente ad alcune attività, rielaborando il D.P.R. n. 640/1972.

Con la predetta riforma il legislatore ha attuato una vera e propria distinzione e separazione tra le "attività di intrattenimento" e le "attività di spettacolo" con la previsione, per le prime, di un'imposizione indiretta più gravosa in quanto assoggettate sia all'imposta sugli spettacoli sia al regime IVA di cui all'art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972, mentre per le seconde vale il regime IVA ordinario.

In sintesi, si può affermare che per "intrattenimento" s'intende ciò che è cagione di divertimento implicando, pertanto, la partecipazione attiva all'evento, mentre per "spettacolo" s'intende il momento rappresentativo, quindi, all'aspetto statico del fenomeno, alla partecipazione passiva: lo spettatore assiste all'evento così come viene rappresentato.

I predetti concetti hanno costituito la bussola che ha orientato il legislatore nel modificare il previgente regime tributario in materia di spettacoli, attuando una vera rivoluzione copernicana ispirata a criteri che possono così sintetizzarsi (3):

a) sostituzione dell'imposta sugli spettacoli con la nuova imposta sugli intrattenimenti,

(3) Sul punto, G. Caputi, "La riforma dell'imposta sugli spettacoli", in *Corr. Trib.*, n. 14/1999, pag. 1030 ss.; F. Ricca, "La riforma dell'imposta sugli spettacoli", in *Corr. Trib.*, n. 17/1999, pag. 1212

ss.; F. Scopacasa, "Diversificati i regimi per spettacoli e intrattenimenti", in *L'IVA*, n. 1/2001, pag. 49 ss.

limitatamente a talune attività e, in particolare: - esecuzioni musicali, intrattenimenti in discoteche e sale da ballo, per le quali l'esecuzione di musica dal vivo non sia prevalente rispetto al complesso delle esecuzioni effettuate; - utilizzo di apparecchi da divertimento; - ingresso nelle sale da gioco e proventi delle stesse;

b) assoggettamento di tutte le altre attività spettacolistiche al regime IVA ordinario;

c) riduzione, semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti contabili dei contribuenti e adeguamento degli stessi a quelli osservati dalle altre categorie di contribuenti;

d) previsione di un regime forfetario per: - spettacoli viaggianti; - particolari tipologie di attività caratterizzate da esiguo volume d'affari annuale;

e) riconferma delle agevolazioni previgenti in favore di alcuni enti, quali associazioni sportive dilettantistiche, pro-loco, associazioni senza fine di lucro;

f) precisazione dei poteri di controllo e riscossione dell'imposta sugli intrattenimenti della SIAE, nell'ambito della riforma del sistema di tassazione delle attività spettacolistiche.

Al D.P.R. n. 640/1972 è allegata la Tariffa, che indica le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti e la Tabella, la quale elenca le attività spettacolistiche ed assimilate, soggette ad IVA. L'ambito applicativo dell'imposta sugli intrattenimenti, vale a dire l'individuazione delle operazioni imponibili, è definito dal novellato art. 1 del D.P.R. n. 640/1972, il quale dispone che "sono soggette all'imposta (...) i giochi e le altre attività indicati nella tariffa allegata al presente decreto, che si svolgono nel territorio dello Stato".

L'art. 2 del predetto delinea l'ambito soggettivo, stabilendo che "è soggetto passivo d'imposta sugli intrattenimenti chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività indicate nella Tariffa, ovvero esercita case da gioco". Il riferimento all'"organizzazione" palesa la *voluntas legis* della riforma, individuabile nella differente fisionomia del momento impositivo, non più ancorato alla

"fruizione" dello spettacolo, bensì all'organizzazione dell'attività soggetta a tassazione, la quale, quindi, viene individuata nello svolgimento degli intrattenimenti, dei giochi e delle altre attività assoggettate alla nuova imposta (4).

La Tariffa descrive le attività soggette all'imposta sugli intrattenimenti, dividendole in quattro diversi punti, distinti per aliquota:

1) esecuzioni musicali di qualsiasi genere, ad esclusione dei concerti musicali vocali e strumentali, ed intrattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo, quando l'esecuzione musicale dal vivo sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio (aliquota pari al sedici per cento);

2) utilizzazione di bigliardi, di elettrogrammofoni, di bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o semiautomatico, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia nei circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di strumenti multimediali; gioco del *bowling*; noleggio *go-kart* (aliquota pari all'otto per cento);

3) ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse (aliquota pari al sessanta per cento);

4) esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati (aliquota pari al dieci per cento).

È opportuno rilevare che le attività indicate in Tariffa hanno quale denominatore comune l'essere volte esclusivamente al divertimento e al gioco; tale elencazione non è tassativa ed esaustiva, ma ha funzione esemplificativa e, pertanto, le attività di intrattenimento diverse da quelle ivi espressamente indicate sono, di regola, escluse dal campo di applicazione dell'imposta *de qua*, salvo che siano caratterizzate, oltre che per la finalità ludica, da modalità di organizzazione, di esercizio e svolgimento strettamente similari a quelle contenute nella Tariffa (5).

(4) In dottrina vi è chi ha qualificato l'imposta in questione come imposta sul consumo in quanto il soggetto passivo dell'imposta non sarebbe l'organizzatore, bensì colui che spende per godere

dell'esibizione. In tal senso P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pag. 748 ss.

(5) C.M. 7 settembre 2000, n. 165.

### Le esecuzioni musicali tra "intrattenimento" e "spettacolo"

Con riguardo alle "esecuzioni musicali di qualsiasi genere" ed agli intrattenimenti danzanti, alla mancanza di indicazioni normative per la corretta identificazione delle stesse ha sopperito la prassi (circolare n. 165/2000), la quale ha ricompreso in tale categoria tutte le esecuzioni musicali e gli intrattenimenti danzanti senza "musica dal vivo", ovvero anche con "musica dal vivo", purché quest'ultima sia di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio. Non sono, invece, inclusi nella Tariffa i "concerti vocali e strumentali" che, pertanto, non sono soggetti all'imposta sugli intrattenimenti, ma all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972.

Stando alla circolare n. 165/2000, la musica può definirsi "dal vivo" quando l'emissione avviene attraverso l'armonizzazione di suoni polifonici realizzati attraverso l'uso diretto di più strumenti originali, ovvero con l'utilizzazione di strumenti strutturalmente polifonici, quali, ad esempio, il pianoforte, la fisarmonica, la chitarra, l'organo. L'impiego di uno strumento musicale polifonico che si avvale, però, di una vera e propria orchestrazione preordinata o preregistrata con imitazione o riproduzione di vari e diversi strumenti musicali, non realizza autentica "musica dal vivo", né può parlarsi di "musica dal vivo" quando l'emissione della musica avviene attraverso l'uso di basi musicali preregistrate o preordinate, in modo sostitutivo all'esecutore; in tal caso l'emissione deve essere considerata alla stessa stregua di un'esecuzione musicale effettuata con dischi o supporti analoghi.

Parimenti, secondo la circolare n. 165/2000, deve essere considerata la prestazione del cantante che utilizzi basi musicali per intrattenimenti del tipo *karaoke* o, comunque, per la sua esibizione, non potendosi considerare dette ipotesi esecuzioni musicali "dal vivo".

Dal contesto normativo e di prassi delineato si ritrae che costituisce "musica dal vivo" solo l'effettiva esecuzione con strumenti di qualsiasi genere, senza l'utilizzazione, ovvero con un

impiego meramente residuale, di supporti preregistrati o campionati.

Risolta in prima battuta la distinzione tra le due tipologie di esecuzioni musicali, diventa poi importante sottolineare un ulteriore passaggio contemplato dalla norma, vale a dire il rapporto percentuale tra la durata dell'esecuzione musicale "dal vivo" e l'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio. A tal proposito la circolare n. 165/2000 introduce una ulteriore precisazione, affermando che detto rapporto va determinato "in funzione dell'attività di intrattenimento".

Pertanto, al fine di accertare se le esecuzioni musicali o gli intrattenimenti danzanti, svolti in parte anche con "musica dal vivo", siano assoggettabili, o meno, all'imposta sugli intrattenimenti è necessario calcolare il rapporto percentuale tra la durata dell'esecuzione "dal vivo" e l'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio, in funzione dell'attività di intrattenimento. Al riguardo, la circolare n. 165/2000 fornisce il seguente esempio. Si pensi al caso di un esercente un'attività commerciale che organizza, presso i propri locali adibiti alla somministrazione di alimenti e bevande (aperti al pubblico dalle ore 8 alle ore 24), un intrattenimento danzante di durata complessiva di 4 ore (dalle 20 alle 24), svolto con musica, alternativamente, "dal vivo" e non. In questo caso, il presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta si realizza solo se l'esecuzione musicale "dal vivo" sia di durata inferiore alle due ore.

Quando, nell'ambito della medesima struttura, siano organizzate più esecuzioni musicali, anche contemporaneamente, in spazi distinti, le stesse devono considerarsi separatamente, al fine di accertare l'incidenza percentuale della "musica dal vivo", in relazione alla durata dello specifico evento svolto in ogni singola sala o spazio. Ciò posto, nel caso in cui le esecuzioni distintamente considerate per sala realizzino la prevalenza di musica con una stessa caratteristica (prevalenza di "musica dal vivo" ovvero non "dal vivo") si verserà, secondo i chiarimenti forniti con la circolare n. 165/2000, rispettivamente, in ipotesi di "attività di spettacolo" o "intrattenimento".

Nel caso in cui, invece, la prevalenza musicale riscontrata con riguardo a ciascuna sala sia eterogenea (in una sala, ad esempio, prevale la “musica dal vivo”, nell'altra, la musica non “dal vivo”), l'organizzatore determinerà la base imponibile secondo il criterio di ripartizione forfettaria.

La ricostruzione svolta consente di affermare che, correttamente, la Corte di cassazione ha riconosciuto che il regime tributario applicabile alle “esecuzioni musicali di qualsiasi genere” dipende dalla prevalenza o meno della “musica dal vivo”.

In specie:

a) quando l'esecuzione musicale è pari o superiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio, l'attività è classificata come “spettacolo” ed è assoggettata al solo regime ordinario IVA ai sensi dell'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, anche se effettuata in discoteche e sale da ballo (riferimento n. 3] della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 1, comma 79, lett. b], n. 1], della Legge 24 dicembre 2007, n. 244);

b) quando l'esecuzione musicale è effettuata con l'utilizzazione di musica prevalentemente pre-registrata, la stessa è assoggettata all'imposta sugli intrattenimenti, nonché ad IVA secondo le disposizioni dell'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 (6).

In entrambi i casi l'aliquota applicabile ai fini IVA è quella ordinaria, in mancanza di un'espressa previsione che consenta l'applicazione di un'aliquota ridotta.

La soluzione normativa adottata suscita perplessità, poiché potenzialmente penalizzante rispetto a talune esecuzioni musicali dal vivo che, per le caratteristiche dei locali nelle quali vengono svolte, occupano una durata inferiore al limite di tempo come sopra individuato (7).

Ed un'altra questione viene in considerazione.

Il legislatore, circoscrivendo l'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti alle fattispecie in cui la durata della musica “dal vivo” sia inferiore al cinquanta per cento di quella complessiva dell'esecuzione musicale, non ha per nulla tratteggiato un regime agevolativo, essendosi al cospetto di un vero e proprio regime fiscale.

Ne consegue, pertanto, come sia l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza del presupposto impositivo ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti, *id est* che la durata dell'esibizione musicale “dal vivo” sia inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio e ciò vieppiù considerando il disposto di cui all'art. 7, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 546/1992 (8).

### I “concerti vocali e strumentali”

Si evidenzia che sia il punto n. 1) della Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, sia il n. 3) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972, distinguono espressamente, nell'ambito delle “esecuzioni musicali di qualsiasi genere, i “concerti vocali e strumentali”, i quali sono esclusi dal regime tributario applicabile alla generalità delle esecuzioni musicali.

I “concerti vocali e strumentali”, infatti, sono specificatamente indicati al n. 4) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972, insieme alle manifestazioni teatrali di qualsiasi tipo e a quelle spettacolistiche.

In particolare, il richiamato n. 4) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972, modificato dall'art. 1, comma 79, lett. b), n. 2, della Legge n. 244/2007, elenca le seguenti attività: “spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi balletto, opere liriche, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; concerti vocali e strumentali, attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini, marionette e maschere, compresi corsi mascherati e in costume, ovunque tenuti”.

(6) In tal senso, Agenzia delle entrate, risoluzione 20 giugno 2008, n. 257/E.

(7) Sul punto, G. Caputi, “La riforma dell'imposta sugli spettacoli”, *cit.*, *loc. cit.*, pag. 1030 ss.

(8) Così, Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Friuli Venezia Giulia Trieste, Sez. III, sent. n. 42 del 28 febbraio 2022; Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della Liguria Genova, Sez. I, sent. n. 730 del 24 maggio 2016. In senso contrario, Cass., Sez. trib., sent. n. 36494 del 13 dicembre 2022.

I "concerti vocali e strumentali" sono inclusi, inoltre, nel n. 123) della Tabella A, parte III, del D.P.R. n. 633/1972 che, nell'indicare gli spettacoli assoggettati ad IVA con l'aliquota ridotta del dieci per cento, riproduce l'identica formulazione del n. 4) della Tabella C allegata al predetto D.P.R. Ciò comporta, in sostanza, che i "concerti vocali e strumentali" sono assoggettati al regime ordinario IVA ai sensi dell'art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 con l'applicazione dell'aliquota del dieci per cento.

Ai "concerti vocali e strumentali" si applica, altresì, la disposizione del n. 119) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, che prevede l'aliquota IVA ridotta del dieci per cento per i "contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali".

L'art. 1, comma 300, della Legge n. 296/2006 ha stabilito, infatti, con una norma di interpretazione autentica, che per contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali devono intendersi i contratti di scrittura riferibili agli spettacoli individuati al n. 123) della citata Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (9).

Dalla normativa richiamata, peraltro correttamente individuata dalla Suprema Corte nella parte motiva della sentenza in esame, discende, quindi, che i "concerti vocali e strumentali", a differenza delle restanti esecuzioni musicali, sono soggetti al seguente regime tributario:

- ai corrispettivi dovuti dagli spettatori per assistere ai "concerti vocali e strumentali" si applica l'aliquota IVA del dieci per cento in base alla disposizione recata dal n. 123) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972;

- ai contratti di scrittura stipulati dal singolo artista o dal gruppo vocale o strumentale si applica la stessa aliquota IVA del dieci per cento, in base alla previsione del n. 119) della richiamata Tabella A, parte III, allegata al predetto D.P.R.

Ne consegue che per individuare in concreto il trattamento tributario applicabile alle "esecuzioni musicali" occorre verificare se le stesse realizzino o meno un "concerto vocale o strumentale".

L'Agenzia delle entrate (10) ha chiarito che sono "concerti vocali o strumentali" quelle manifestazioni musicali in cui i cantanti o i musicisti, singolarmente ovvero in gruppo, eseguono una serie di brani musicali, secondo un programma prestabilito, in un luogo appositamente individuato e strutturalmente idoneo a consentire l'ascolto della musica da parte degli spettatori (ad es. teatri, sale concerto, impianti sportivi, ecc.). Nella manifestazione concertistica vocale e strumentale, in sostanza, l'esecuzione musicale in pubblico è un'attività spettacolistica finalizzata esclusivamente all'ascolto della musica.

Le prestazioni musicali non qualificabili, secondo quanto sopra precisato, come "concerti vocali e strumentali" devono essere ricondotte nella disciplina generale delle "esecuzioni musicali di qualsiasi genere" (punto n. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, ovvero n. 3] della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972) per le quali l'IVA si applica in ogni caso con l'aliquota ordinaria del venti per cento (relativamente sia ai corrispettivi dovuti dai partecipanti alle manifestazioni sia ai compensi percepiti da cantanti e musicisti).

Pertanto, i "concerti vocali e strumentali" costituiscono una categoria autonoma, sia rispetto alle "esecuzioni musicali" di cui al n. 3) della Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972 ("Spettacoli ed altre attività"), sia rispetto alle "esecuzioni" di cui al n. 1) della Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972 (Imposta sugli intrattenimenti).

Avuta considerazione di tale autonomia, per classificare un evento quale "concerto vocale e strumentale" non rileva né che l'esecuzione avvenga o meno "dal vivo", né la durata della stessa.

Sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate (11) si può affermare che elementi discretivi in tal senso, per qualificare un evento come "concerto musicale e strumentale" sono, oltre al carattere "creativo" della musica, il luogo di svolgimento dello stesso e la partecipazione prevalentemente passiva dello spettatore.

(9) Agenzia delle entrate, circolare 7 giugno 2007, n. 37/E.

(10) Risoluzione 20 giugno 2008, n. 257/E.

(11) Risoluzione 20 giugno 2008, n. 257/E, cit.

Se si conviene sui primi due tratti caratterizzanti (la connotazione “musicalmente creativa” dell’evento ed il luogo di svolgimento dello stesso, inteso come impianto/spazio idoneo a ricevere una grande affluenza di pubblico), altrettanto non può dirsi per il terzo, quello del ruolo meramente passivo dello spettatore, poiché certe tipologie di eventi non possono non implicare la partecipazione attiva del soggetto. A questo ultimo riguardo si pensi proprio alle esecuzioni di DJ *set* in occasione delle quali, in virtù della tipologia delle stesse (esecuzioni), i partecipanti non ascoltano unicamente la musica ma, letteralmente, si “lasciano trascinare dalla stessa”, con un coinvolgimento emotivo che non può essere incasellato quale tipico di un’attività di “spettacolo”, vieppiù laddove le esibizioni si svolgano in grandi spazi (stadi, palazzi dello sport, aree all’aperto, ad esempio).

### **Inquadramento delle manifestazioni di “DJ set”**

Delineato il quadro di riferimento, occorre capire se possano essere assimilate ai “concerti vocali e strumentali” le manifestazioni definibili come DJ *set*. La Corte di cassazione, nella sentenza che ne occupa, ha fornito risposta a tale interrogativo recependo quanto chiarito dalla SIAE con nota del 27 aprile 2015.

In detto documento la SIAE esclude che le manifestazioni le quali si svolgono nelle discoteche possano godere dell’aliquota IVA agevolata in considerazione del fatto che “il pubblico, ballando, svolge un ruolo di partecipazione attiva ed il DJ è di supporto all’evento” configurandosi, in tal guisa, un’attività di intrattenimento.

Diversamente nel caso in cui “l’esibizione del DJ caratterizza l’evento ed è musicalmente creativa”, laddove per “musicalmente creativa” si intende l’attività del DJ che mixa i brani, sovente di sua produzione, realizzando nuove sonorità, arricchendole con la propria voce e, talvolta, anche con strumenti musicali. La SIAE ritiene che queste manifestazioni possano essere assimilate ai “concerti” di cui al n. 4) della Tabella C del D.P.R. n. 633/1972 con applicazione dell’aliquota nella misura del dieci per cento secondo

il n. 123) della Tabella A, parte III poiché, prosegue la nota della SIAE, in tali eventi, che “si svolgono in impianti (stadi, palazzi dello sport, aree all’aperto (...)) le movenze degli spettatori non possono essere considerate alla stregua di quelle che avvengono nelle discoteche, ma derivano da un coinvolgimento emotivo non dissimile da quello che si manifesta, ad esempio, durante il concerto di una *band*”.

Stando all’interpretazione fornita dalla SIAE con la predetta nota e fatta propria dai giudici di legittimità, si ritrae che, qualora non sussista tale aspetto “creativo”, l’evento di DJ *set* sarebbe considerabile come “esecuzione musicale” e, nella specie, come “intrattenimento” ex n. 1) della Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, in ragione della utilizzazione di musica prevalentemente registrata, con la conseguenza che lo stesso sconterebbe sia l’IVA con aliquota ordinaria, sia l’imposta sugli intrattenimenti.

L’impostazione non è totalmente condivisibile in quanto sembrerebbe scontare alcuni errori di fondo.

Oltre a quanto *supra* osservato a proposito dei tratti caratterizzanti la fattispecie dei “concerti vocali e strumentali” (rilevanza sia della “creatività” dell’evento musicale sia del luogo in cui si svolge non assumendo), a sommosso avviso di chi scrive qualora l’esibizione di DJ *set* non avvenga in impianti idonei a ricevere una grande affluenza di partecipanti, non si può escludere *a priori* che la stessa possa connotarsi come attività di “spettacolo”, anziché come attività di “intrattenimento”. E ciò ogni qualvolta l’esecuzione del DJ non avvenga utilizzando la musica prevalentemente registrata e la durata complessiva della stessa sia di durata pari o superiore al cinquanta per cento dell’orario complessivo di apertura al pubblico dell’esercizio (attività di spettacolo assoggettata alla sola IVA in base alle disposizioni recate dall’art. 74-*quater* del D.P.R. n. 633/1972).

### **Considerazioni conclusive**

La Corte di cassazione, pur avendo fornito una magistrale rappresentazione del quadro normativo e di prassi di riferimento, avrebbe potuto

spingersi oltre: i giudici, anziché recepire *tout court* i chiarimenti forniti dalla stessa Amministrazione finanziaria e dalla SIAE, avrebbero potuto vagliarli criticamente contribuendo, in tal guisa, a maggiormente dettagliare una fattispecie, quella dell'attività musicale, che purtroppo sconta evidenti lacune interpretative.

Dal punto di vista processuale la Suprema Corte ha ben dichiarato l'inammissibilità del motivo di ricorso articolato dalla società contribuente in considerazione del fatto che lo stesso era finalizzato ad interpretare questioni di mero fatto non censurabili in sede di legittimità. Si può comunque osservare come, avendo i giudici di primo e di secondo grado disatteso i chiarimenti di cui alla nota SIAE del 27 aprile 2015 su cui si era basata la difesa della società ricorrente, sia ragionevole presumere che, nel caso di specie, l'esibizione di DJ di fama mondiale e

produttori loro stessi dei brani mixati, non si fosse svolta in impianti idonei a ricevere una grande affluenza di pubblico, venendo, quindi, meno uno dei requisiti per applicare il regime fiscale previsto per i "concerti vocali e strumentali".

Considerato, quindi, che la bussola per orientare i giudici di merito è costituita dalla categoria delle "esecuzioni musicali", non si conviene in ordine alla conclusione a cui gli stessi sono giunti, vale a dire il rigetto delle censure avanzate dalla società per mancato assolvimento dell'onere della prova in punto di durata dell'esecuzione musicale.

Come innanzi esposto, l'onere della prova non incombe in capo al contribuente, bensì spetta all'Amministrazione finanziaria essendosi al cospetto di un vero e proprio regime fiscale e non di un regime agevolativo.

### LIBRI

## LA TRANSAZIONE FISCALE

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli, Wolters Kluwer 2024, III ediz., pagg. 416, euro 45,00



Il volume rappresenta una guida per tutti coloro che hanno la necessità di elaborare – o di esaminare – una proposta di transazione fiscale. Vengono analizzate in modo completo e approfondito le **norme** che disciplinano questo istituto, tenendo conto degli **orientamenti espressi dalla giurisprudenza e dalla dottrina**, nonché dei **chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria**, ma soprattutto cercando di **indicare un percorso** per i casi privi di una soluzione già sperimentata, mettendo a beneficio del lettore l'esperienza maturata nei numerosi e complessi procedimenti curati professionalmente dagli Autori.

Il volume è aggiornato con le novità recate da ultimo dal D. Lgs. n. 136/2024 (c.d. "**terzo decreto correttivo del Co-**

**dice della crisi**"), entrato in vigore il 28 settembre 2024, che ha considerevolmente modificato il trattamento dei crediti tributari nell'ambito degli istituti disciplinati dal Codice della crisi, ampliandone il perimetro, introducendo diverse disposizioni che agevolano i risanamenti aziendali e altre che li limitano quando la proposta di transazione presenta connotazioni abusive o l'impresa debitrice ha posto in essere condotte fraudolente.

#### Per informazioni o per l'acquisto

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

Processo tributario

# Immediatamente esecutive le sentenze tributarie emesse dopo il 1° gennaio 2016

Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024 (17 aprile 2024), n. 12074 - Pres. Napolitano - Rel. Macagno

*Processo tributario - Sentenza - Sentenze per il pagamento di somme a favore del contribuente emesse dopo il 1° gennaio 2016 - Natura precettiva - Configurabilità - Esecutività delle sentenze - Necessità*

**Va riconosciuta la natura immediatamente precettiva e quindi l'esecutività, quale espressione di un principio generale immanente nell'ordinamento processuale tributario, delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, emesse successivamente al 1° gennaio 2016, senza che tale natura possa essere limitata a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 e non ostando, con riguardo al periodo in considerazione, la novellata formulazione dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, che, estendendo in via generale l'applicazione, alle sentenze delle Commissioni tributarie, delle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II c.p.c., non contempla più espressamente l'esclusione dell'art. 337 c.p.c., in tema di sospensione di esecutività delle sentenze.**

## Fatti di causa

1. A.A. ricorreva avanti alla CTP di Roma, affermando di essere venuto a conoscenza, per avere effettuato una visura ipotecaria finalizzata all'ottenimento di mutuo fondiario, dell'esistenza della cartella di pagamento n. (Omissis) relativa all'IRAP 2003, che affermava di non avere mai ricevuto in notifica, così come il conseguente avviso di iscrizione ipotecaria.
2. Il contribuente impugnava la cartella contestandone la validità e la tardività della notifica e chiedendo l'annullamento della stessa, l'improcedibilità della iscrizione ipotecaria ed il rimborso della somma di euro 23.784,96, che affermava di avere corrisposto per ottenere la cancellazione dell'ipoteca.
3. La Commissione provinciale di Roma rigettava il ricorso.
4. La CTR del Lazio accoglieva l'appello del contribuente con sentenza n. 725/2016, depositata in data 11/02/2016, che veniva impugnata con ricorso per cassazione dall'agente della riscossione.
5. Con ricorso ex art. 70 D.Lgs. n. 546/1992 proposto avanti la CTR del Lazio il sig. Nudi chiedeva l'ottemperanza della predetta sentenza, deducendo che questa avesse ordinato il rimborso a suo beneficio, leggendosi nella motivazione quanto segue: "Dalla inutilizzabilità

del documento in copia discende la mancata prova della notifica della cartella e il conseguente accoglimento dell'appello e rimborso al contribuente".

Il ricorrente, a sostegno della propria richiesta, invocava l'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, nella formulazione con decorrenza dal 1° gennaio 2016, che prevede il rimborso d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza, essendo irrilevante l'eventuale impugnazione della stessa.

6. Si costituiva Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A. (in qualità di società incorporante di Equitalia Sud S.p.A.) eccependo che la sentenza della Commissione tributaria regionale non fosse passata in giudicato, come previsto dall'art. 70, comma 1 dello stesso D.Lgs. L'Agente della riscossione rilevava inoltre che le norme menzionate erano state entrambe modificate dall'art. 12 del D.Lgs. n. 156/2015, con vigenza dal 1° giugno 2016, e che la sentenza di cui si chiedeva l'ottemperanza, oltre a non essere passata in giudicato, era a tale riguardo regolata dall'art. 69 cit. nella previgente formulazione, che subordinava a sua volta l'esecutività della sentenza al suo passaggio in giudicato.

Né, osservava l'Amministrazione, poteva ritenersi applicabile alla fattispecie l'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, che prevede la facoltà per il contribuente di richiedere l'ottemperanza a norma del seguente art.

70, con espresso e specifico riferimento ai soli pagamenti effettuati in relazione al meccanismo di riscossione frazionato di cui al primo comma del citato art. 68.

7. La CTR del Lazio, con sentenza n. 7922/2016 depositata il 02/12/2016, richiamata la circolare n. 38/E dell'Agazia delle entrate del 19/12/2015, accoglieva il ricorso del contribuente.

8. Avverso la predetta sentenza proponeva ricorso Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A. con unico motivo.

Resisteva il contribuente con controricorso e memoria difensiva ex art. 380.1-bis c.p.c.

9. Con ordinanza interlocutoria n. 33820 del 04/12/2023 la Corte rinviava a nuovo ruolo per assegnazione a pubblica udienza.

In prossimità della pubblica udienza il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Mario Fresa, ha depositato requisitoria scritta, chiedendo il rigetto del ricorso.

### Ragioni della decisione

1. Si evidenzia che la causa è stata rimessa alla pubblica udienza con riguardo a questione di diritto di particolare rilevanza, in coerenza con il novellato art. 375 cod. proc. civ.

2. Va preliminarmente esaminata l'eccezione, ribadita dal controricorrente con la memoria difensiva ex art. 380.1-bis, c.p.c. di inammissibilità del ricorso principale "per inesistenza della notifica, essendo la stessa avvenuta a mezzo PEC".

Osserva il contribuente che "Il processo tributario telematico è entrato in vigore per quanto concerne il Lazio a decorrere dal 15.04.2017, mentre, come detto, il ricorso dinanzi alla Corte di cassazione è stato notificato a mezzo PEC il 07.04.2016. Di conseguenza, la notifica eseguita da Equitalia in data 07.04.2016 è da ritenersi inesistente."

2.1. L'eccezione non è pertinente, così come i precedenti di legittimità richiamati a conforto.

2.2. Prevede l'art. 62 del D.Lgs. 546/1992 che "Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal Codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto".

Restando assoggettato alla disciplina generale, il ricorso per cassazione avverso le sentenze delle Commissioni tributarie va pertanto notificato nelle forme ivi previste, salvo il disposto della Legge 21 gennaio 1994, n. 53, e successive modificazioni (Cass. Sez. 6 -5, n. 25395 del 01/12/2014).

2.3. Con riferimento al caso di specie, l'art. 3-bis della Legge 21 gennaio 1994, n. 53, inserito dall'art. 16-*quater*

del D.L. 179/2012 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 221 del 2012, applicabile anche alla notifica del ricorso per cassazione, prevedeva già la facoltà per gli avvocati, senza necessità di preventiva autorizzazione del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, di notificare atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale a mezzo della posta elettronica certificata.

L'eccezione va pertanto rigettata.

3. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agente per la riscossione denuncia la "Violazione degli art. 68, 69 e 70 del D.Lgs. 546/92, come modificati dell'art. 9, comma 1, e 12 del D.Lgs. 165/15, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c."

3.1. Lamenta il ricorrente che la Commissione regionale abbia erroneamente applicato le norme citate in premessa, ritenendo immediatamente esecutiva la sentenza favorevole al contribuente, senza rilevare che l'11/02/2016, data di deposito della sentenza, non era ancora entrata in vigore la modifica apportata all'art. 69 del D.Lgs. n. 546 del 1992, né tanto meno era stato emanato il decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 22 del 13 marzo 2017, alla cui adozione l'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della suddetta modifica e dunque il principio di immediata esecutività delle sentenze del giudice tributario, disponendo così illegittimamente l'ottemperanza di una sentenza non passata in giudicato.

3.2. Osserva quindi l'agente della riscossione che alla fattispecie non sarebbe applicabile la previsione dell'art. 68, comma 2 del D.Lgs. n. 546/92, posto che la norma si riferisce alle ipotesi di pagamento frazionato del tributo in pendenza del giudizio e stabilisce che "Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale".

La CTR avrebbe dunque dovuto applicare alla procedura per giudizio di ottemperanza la previsione generale dell'art. 70 del D.Lgs., n. 546/1992, secondo cui "La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza degli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato".

4. Si pone, di conseguenza, la questione dell'esperibilità del giudizio di ottemperanza in relazione alle sentenze delle Commissioni tributarie non ancora passate in giudicato, pronunciate anteriormente al 1.06.2016.

**4.1.** A tale riguardo occorre premettere che:

- l'art. 69 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nella versione vigente fino al 31 maggio 2016, prevedeva che "Se la commissione condanna l'Ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'art. 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del Codice di procedura civile, applicando per le spese l'art. 25, comma 2";

- attualmente, a seguito della riformulazione della predetta disposizione ad opera dell'art. 1, comma 1, lettera gg), del D.Lgs. n. 156 del 2015, la stessa prevede che "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente esecutive (...)" e che "In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale";

- va altresì rilevato che, con effetto dal 1/01/2016, il D.Lgs. n. 156/2015 cit. ha soppresso, nel corpo dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, l'inciso "escluso l'art. 337", così eliminando ogni limitazione specifica al generale richiamo operato alla disciplina processuale civile, sì che la disposizione oggi recita: "Alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto".

**5.** Va ancora premesso che questa Corte ha affermato che "In materia di giudizio di ottemperanza nel processo l'art. 69, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del D.M. n. 22 del 2017 alla cui adozione l'art. 12 del D.Lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della modifica apportata al detto art. 69 con prestazione di idonea garanzia: ne deriva, quindi, che ove intervenga una sentenza del giudice tributario, ancorché non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte l'atto impositivo, l'Amministrazione (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio o di rimborso dell'eccedenza

versata" (Cass. Sez. 6 - 5, ordinanza n. 11135 del 19/04/2019).

**5.1.** Il quadro normativo di riferimento è quindi costituito dalle disposizioni degli artt. 49, 68, 69 e 70 D.Lgs. n. 546 del 1992 nella formulazione applicabile *ratione temporis*, precisandosi che la sentenza oggetto del ricorso in ottemperanza, depositata in data 11.02.2016 è anteriore al 1.06.2016, data di entrata in vigore del novellato art. 69 cit., ma rientra già nella vigenza del riformato art. 49 cit.: la questione esaminata investe pertanto le sentenze tributarie pronunciate tra il 1° gennaio 2016 ed il 31 maggio 2016.

**6.** Tanto precisato, è opportuno evidenziare, come prima chiave di lettura, che l'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 opera un richiamo generale alle norme del Codice di procedura civile compatibili con quelle del processo tributario, ivi compreso, dunque, l'art. 282 del codice di rito che sancisce il principio generale della esecutività provvisoria delle sentenze.

**6.1.** Sebbene con riguardo alla specifica questione degli effetti di una pronuncia in senso (totalmente o parzialmente) favorevole al contribuente, ancora soggetta ad impugnazione, sulle misure cautelari precedentemente emessa in favore dell'Amministrazione, già Cass. S.U. 758 del 19 aprile 2016 aveva espressamente riconosciuto, con assunto che pare superare i limiti comportati dalla fattispecie in esame, l'efficacia immediata delle sentenze delle Commissioni tributarie concernenti atti impositivi, favorevoli al contribuente.

Essa, secondo le Sezioni Unite, doveva desumersi, "oltre che dal generale rinvio operato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, alle norme del codice di rito ordinario, e quindi anche all'art. 282 cod. proc. civ., sulla base dell'art. 68 dello stesso decreto. Questo, infatti, al comma 2 prevede l'obbligo dell'Amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso; inoltre, al comma 1, disciplina la riscossione frazionata e graduale del tributo e dei relativi interessi sempre sulla base delle statuizioni della sentenza. Tali previsioni postulano, evidentemente, che le sentenze tributarie di merito abbiano un effetto immediato. Ulteriore dato a conferma di tale conclusione deve rinvenirsi, secondo questa Corte, nell'art. 18, D.Lgs. n. 472 del 1997, il quale prevede, al comma 4, che le sentenze delle Commissioni tributarie concernenti i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie sono 'immediatamente esecutive', nei limiti di cui al successivo art. 19, che richiama il menzionato art. 68 (Cass. Sez. U, 13/01/2017, n. 758)".

7. Ancora, si osserva che questa Corte di cassazione, sebbene con riguardo alla questione dell'efficacia immediatamente esecutiva delle sentenze delle corti di giustizia tributaria nel periodo intercorrente tra la modifica dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e l'approvazione del Decreto ministeriale di cui al comma 2 dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ha recentemente affermato il seguente principio di diritto, di portata esplicitamente espansiva anche al di fuori di tale peculiare ipotesi: "L'art. 69, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, che ha esplicitamente previsto l'esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, ha natura immediatamente precettiva in quanto espressione di un principio generale già presente nell'ordinamento processuale tributario, sicché il contribuente, in caso di mancata spontanea esecuzione della stessa da parte dell'Amministrazione finanziaria, può richiedere l'ottemperanza della sentenza a norma dell'art. 70 del medesimo D.Lgs. a prescindere dall'intervenuta approvazione del Decreto ministeriale previsto dal comma 2 del citato art. 69, alla cui adozione l'art. 12 del D.Lgs. n. 156 del 2015 ha subordinato l'entrata in vigore della modifica apportata al detto art. 69, e quindi anche con riferimento alle sentenze emesse nel periodo intercorrente tra la data del 1° giugno 2016, di entrata in vigore del citato art. 69, e quella del 6 febbraio 2017, di approvazione del Decreto ministeriale n. 22 del 2017" (Cass. n. 25086 del 23/08/2023, che richiama espressamente Cass., n. 11908/2022; nello stesso senso, in motivazione, Cass. n. 12847 del 22 aprile 2022).

8. Ritiene questa Corte che, una volta riconosciuta la natura immediatamente precettiva e quindi l'esecutività, quale espressione di un principio generale immanente nell'ordinamento processuale tributario, delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, anche se emesse prima del 1.06.2016, tale natura non possa essere limitata a quelle pronunciate nel periodo intercorrente tra la data del 1° giugno 2016, di entrata in vigore del citato art. 69, e quella del 6 febbraio 2017, di approvazione del Decreto ministeriale n. 22 del 2017 e, per il periodo precedente al 1° giugno 2016, a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992), fattispecie che non costituiscono ipotesi eccezionali, bensì manifestazioni del più generale principio affermato.

9. Non si pone, inoltre, con riguardo al periodo in considerazione, la questione della possibile interferenza con la previgente formulazione dell'art. 49 D.Lgs. n. 546/1992 che, pur estendendo in via generale l'applicazione, alle sentenze delle Commissioni tributarie, delle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, escludeva espressamente l'art. 337 cod. civ.

10. Va, quindi, affermato il seguente principio di diritto: "Va riconosciuta la natura immediatamente precettiva e quindi l'esecutività, quale espressione di un principio generale immanente nell'ordinamento processuale tributario, delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, emesse successivamente al 1.01.2016, senza che tale natura possa essere limitata a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992), trattandosi di fattispecie che non costituiscono ipotesi eccezionali, bensì manifestazioni del più generale principio affermato, e non ostando, con riguardo al periodo in considerazione, la novellata formulazione dell'art. 49 D.Lgs. n. 546/1992 che, estendendo in via generale l'applicazione, alle sentenze delle Commissioni tributarie, delle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, non contempla più espressamente l'esclusione dell'art. 337 cod. civ."

11. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al rimborso, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

### P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 3.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

## L'immediata esecutività delle sentenze tributarie tra obiettivi di uguaglianza processuale e distonie normative

di Sarah Eusepi (\*)

Nell'affermare l'esperibilità del giudizio di ottemperanza rispetto alle sentenze tributarie non definitive pronunciate anteriormente al 1° giugno 2016, la Suprema Corte ha affrontato e risolto alcune delle principali criticità emerse dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, che ha inter alia riformato in modo sistematico il regime di efficacia delle sentenze tributarie, di cui ha sancito in via generalizzata l'immediata esecutività estesa a tutte le parti in causa. Il principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 12074/2024 recupera ed assicura l'obiettivo di "parificazione" delle parti del processo tributario che aveva animato l'intervento del 2015, attraverso un iter logico-argomentativo teso a valorizzare la complessiva architettura ritraibile dalla riforma e dal sistema processuale tributario.

### Il caso sottoposto al vaglio della Suprema Corte

A seguito dell'effettuazione di una visura ipotecaria, il contribuente X veniva a conoscenza di una cartella di pagamento mai previamente ricevuta in notifica e di un susseguente avviso di iscrizione ipotecaria. Tale cartella veniva impugnata dal contribuente dinanzi alla Corte tributaria competente, domandandone l'annullamento, oltre che la dichiarazione della improcedibilità della iscrizione ipotecaria ed il rimborso della somma corrisposta ai fini della cancellazione dell'ipoteca.

A fronte dell'avversa definizione del primo grado di giudizio, la domanda del contribuente veniva accolta all'esito del giudizio di appello con sentenza depositata l'11 febbraio 2016, che veniva - tuttavia - impugnata in sede di legittimità dall'Agente della Riscossione, appellato soccombente.

In pendenza del giudizio di legittimità, il contribuente, con ricorso ex art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, domandava alla Corte di secondo grado l'ottemperanza della sentenza di appello a lui favorevole che, nel disporre l'annullamento della cartella impugnata, aveva altresì espressamente ordinato il rimborso in suo favore della somma corrisposta ai fini della cancellazione dell'ipoteca. A supporto della propria richiesta il contribuente invocava l'art. 68, comma 2, del

D.Lgs. n. 546/1992 che, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, imponeva, in caso di accoglimento del ricorso, il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza di primo grado, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza da parte del contribuente.

Il ricorso per ottemperanza del contribuente veniva accolto.

Avverso la relativa sentenza proponeva ricorso in cassazione l'Agente della Riscossione, denunciando la violazione degli artt. 68, 69 e 70 del D.Lgs. n. 546/1992, come modificati dall'art. 9, comma 1, e art. 12 del D.Lgs. n. 165/2015, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.

Secondo la tesi dell'Agente della Riscossione, il giudice dell'ottemperanza avrebbe erroneamente ritenuto immediatamente esecutiva la sentenza favorevole al contribuente, senza rilevare che, alla data di deposito della sentenza (i.e. 11 febbraio 2016), il "nuovo testo" dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 non fosse, di fatto, ancora entrato in vigore per non essere stato emanato il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 22 del 13 marzo 2017, alla cui adozione l'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 156/2015 aveva subordinato l'entrata in vigore della nuova disciplina in tema di

(\*) *Avvocato e Dottore di ricerca in Diritto dell'Economia e dell'Impresa - Advant NCTM Studio Legale*

immediata esecutività delle sentenze tributarie. Sosteneva, inoltre, l'Agente della Riscossione che rispetto alla fattispecie non avrebbe, comunque, trovato applicazione il disposto dell'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 in tema di rimborso di ufficio, la cui operatività avrebbe dovuto intendersi circoscritta alle sole ipotesi di pagamento frazionato del tributo in pendenza del giudizio.

Con la sentenza in commento la Suprema Corte ha rigettato il ricorso dell'Agente della Riscossione affermando, in punto di diritto, che alle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente emesse successivamente al 1° gennaio 2016 deve riconoscersi natura immediatamente precettiva e, quindi, esecutiva, quale espressione di un principio generale immanente nell'ordinamento processuale tributario, senza che tale natura possa essere limitata a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 e non ostando, con riguardo al periodo in considerazione, la novellata formulazione dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992 che, estendendo in via generale l'applicazione, alle sentenze delle Commissioni tributarie, delle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, non contempla più espressamente l'esclusione dell'art. 337 c.p.c.

### La mini-riforma del 2015

La sentenza interviene a sciogliere uno dei nodi di diritto intertemporale emersi dalla c.d.

mini-riforma (1) del processo tributario operata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che - in attuazione della delega attribuita dalla Legge n. 23/2014 (2) - ha *inter alia* riformato in modo sistematico il regime di efficacia delle sentenze tributarie, di cui ha sancito in via generalizzata l'immediata esecutività estesa a tutte le parti in causa (3).

Giova rammentare che la precedente disciplina in tema di esecutività delle sentenze tributarie prevedeva un trattamento differenziato in ragione del tipo di controversia oggetto di decisione: mentre in relazione ai giudizi aventi ad oggetto un atto impositivo era previsto, in caso di esito favorevole al contribuente, il rimborso d'ufficio di quanto pagato in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza ("vecchio" art. 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992) (4), in relazione ai giudizi aventi ad oggetto un diniego espresso o tacito di rimborso ("vecchio" art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992) (5) ed ai giudizi avverso gli atti relativi ad operazioni catastali (art. 69-bis D.Lgs. n. 546/1992) (6), era previsto che il contribuente dovesse attendere il passaggio in giudicato della sentenza per ottenere, rispettivamente, l'esecuzione del rimborso o l'aggiornamento degli atti catastali.

Tale assetto, coordinato con la disciplina della riscossione frazionata in pendenza di giudizio, aveva generato una evidente asimmetria tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria in sede di attuazione delle sentenze (7), poiché, mentre l'esecuzione delle sentenze di condanna al

(1) M. Busico, "Gli aspetti problematici della normativa sull'esecuzione delle sentenze tributarie", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2020, pag. 2521 ss.

(2) Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

(3) Tra i criteri direttivi fissati dalla Legge n. 23/2014, in sede di conferimento di delega al Governo all'introduzione di "norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate" al n. 10, del comma 1, lett. b), dell'art. 10, veniva espressamente annoverata "la previsione dell'immediata esecutività, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni tributarie".

(4) Ai sensi del quale "se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza".

(5) Ai sensi del quale "se la Commissione condanna l'Ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'art. 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del Codice di procedura civile, applicando per le spese l'art. 25, comma 2".

(6) Abrogato con decorrenza dal 1° giugno 2016, ai sensi del quale "se la Commissione tributaria accoglie totalmente o parzialmente il ricorso proposto avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia munita dell'attestazione di passaggio in giudicato, sulla base della quale l'Ufficio dell'Agenzia del territorio provvede all'aggiornamento degli atti catastali".

(7) Nonostante le diffuse critiche della dottrina (per tutti, G. Tabet, "La difficile strada delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, pag. 109 ss.), la Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 316/2008, aveva respinto la

rimborso in favore del contribuente risultava rinviata al passaggio in giudicato, il pagamento del tributo poteva, invece, essere richiesto al contribuente in pendenza del giudizio.

Al fine di superare tale asimmetria, la mini-riforma del 2015 ha, anzitutto, introdotto nel *corpus* del D.Lgs. n. 546/1992 l'art. 67-bis ("Esecuzione provvisoria") (8), recante l'affermazione della immediata esecutività delle sentenze tributarie di primo e secondo grado (9), indipendentemente dalla circostanza che le stesse diano luogo, in sede di esecuzione, a pagamenti a carico o a favore del contribuente (10).

A corredo di tale previsione generale, sono stati rimodulati gli artt. 68 ("Pagamento del tributo in pendenza del processo"), 69 ("Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente") (11) e 70 ("Giudizio di ottemperanza") del D.Lgs. n. 546/1992 ed abrogato l'art. 69-bis del medesimo decreto ("Aggiornamento degli atti catastali").

In particolare, in relazione al rimborso d'ufficio - già configurato quale effetto legale della sentenza (12) - la mini-riforma è intervenuta ad aggiungere un secondo capoverso al comma 2 dell'art. 68 cit., attribuendo al contribuente la facoltà di attivare il giudizio di ottemperanza ex art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 in caso di mancata esecuzione del rimborso, così colmando una lacuna che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'ente impositore (13).

L'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 è stato, invece, sostanzialmente riscritto dal D.Lgs. n. 156/2015, che ha sancito l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali, disciplinando il termine per l'adempimento dell'obbligo contenuto in sentenza (14) ed il rimedio in caso di inerzia da parte dell'Ufficio, individuato - anche in questo caso - nel

questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione agli artt. 76, 3 e 24 Cost. con riguardo alla previgente formulazione dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui non consentiva al contribuente vittorioso in primo grado di richiedere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza di primo grado non passata in giudicato. Appare interessante soffermarsi sulla motivazione adottata dalla Corte costituzionale a fondamento del rigetto della prospettata violazione degli artt. 3 e 24 Cost. che - a differenza di quella relativa all'eccesso di delega - non è stata dichiarata manifestamente infondata, ma inammissibile in quanto l'applicabilità "del giudizio di ottemperanza a sentenze tributarie di primo grado non passate in giudicato e non provvisoriamente esecutive, comporterebbe l'introduzione nel sistema processuale, ad opera della Corte costituzionale, di una disciplina inedita e non costituzionalmente necessitata del giudizio di ottemperanza", che "sarebbe intrinsecamente contraddittoria, perché creerebbe uno strumento processuale diretto a consentire l'esecuzione di una sentenza alla quale l'ordinamento non attribuisce efficacia esecutiva". Per un più ampio commento si rinvia a F. Randazzo, "Esclusa la disparità tra contribuente e Fisco nell'esecuzione delle sentenze tributarie. Le ragioni della condivisione dell'orientamento della Corte costituzionale", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, pag. 947 ss.

(8) L'inserimento della nuova disposizione nel Capo III relativo alla disciplina delle impugnazioni è stato ampiamente criticato dalla dottrina e tendenzialmente imputato ad una "svista" del legislatore della mini-riforma. Nelle parole di F. Randazzo la nuova disposizione è stata "infelicitemente collocata, per una svista del legislatore, in coda al capo III del D.Lgs. n. 546/1992 che si occupa delle impugnazioni, e non nel successivo capo IV riguardante l'esecuzione delle sentenze tributarie, nel cui alveo andava correttamente inserita l'affermazione che le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive" (F. Randazzo, "Commento all'art. 67-bis D.Lgs. n. 546/1992", in C. Consolo - C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, pag. 908).

(9) Non si tratta, tuttavia, di un effetto indiscriminatamente riferibile a tutte le sentenze e a tutte le statuizioni in esse contenute, atteso l'espresso riferimento operato dall'art. 67-bis in commento ai limiti emergenti dalle disposizioni del Capo IV del D.Lgs. n. 546/1992.

(10) Come chiarito nella Relazione illustrativa al decreto di riforma.

(11) Precedentemente rubricato "Condanna dell'Ufficio al rimborso".

(12) F. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, pag. 153 ss.

(13) Come ricorda M. Busico, cit., pag. 2528, l'assenza di mezzi di tutela per il contribuente in caso di inosservanza dell'obbligo di rimborsare gli importi riscossi in via provvisoria in pendenza del giudizio connotante la normativa previgente aveva indotto la dottrina a definire il rimborso d'ufficio previsto dall'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 come "un mero, inappagante, *flatus vocis*". In precedenza, alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, la dottrina aveva già ipotizzato l'esperibilità del giudizio di ottemperanza, non ritenendo preclusiva in tal senso l'assenza di una sentenza definitiva, mentre la giurisprudenza di legittimità aveva affermato che "l'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 attribuisce il diritto al rimborso di quanto versato ma non dà il titolo giuridico per ottenerlo", con la conseguenza che "la pretesa di ottenere il rimborso di quanto versato in esecuzione dell'atto impugnato e annullato dalla Commissione tributaria va fatta valere davanti alla giurisdizione tributaria, a norma degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992" (Cass., SS.UU., n. 24774/2008).

(14) "Nuovo" comma 4 ai sensi del quale "Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta". Come osserva S. Sammartino, "L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie", in *Rass. trib.*, n. 1/2020, pag. 204, ancorché il comma 4 dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 non utilizzi la locuzione "rimborso d'ufficio", la mancata previsione di un'apposita richiesta da parte del contribuente, unitamente alla precisazione che il

ricorso per ottemperanza (15), eliminando il richiamo contenuto nel testo previgente all'art. 475 c.p.c. in ordine alla spedizione in forma esecutiva della sentenza rilasciata dalla segreteria.

### Le due fattispecie di rimborso d'ufficio

Appare opportuno soffermarsi sul *discrimen* tra le due diverse fattispecie di rimborso d'ufficio previste dal sistema risultante dalla mini-riforma del 2015.

L'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 disciplina l'efficacia delle sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di atti impositivi, vertenti su interessi oppositivi, che producono effetti in merito all'esecuzione dell'atto. Tali sentenze, nella loro interazione con il meccanismo della riscossione frazionata, modificano l'esercizio della funzione impositiva, incidendo sugli effetti dell'atto impugnato, indipendentemente dal relativo grado di stabilità (16). In queste ipotesi, in caso di annullamento giudiziale dell'atto impugnato, il rimborso dell'imposta configura un effetto legale della sentenza (non già, una conseguenza del suo dispositivo), rappresentando l'eliminazione degli effetti prodotti dall'esecuzione in pendenza di giudizio l'unica misura in grado di garantire l'effettiva tutela dell'interesse del ricorrente (17). L'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 disciplina, invece, l'esecuzione di sentenze dal contenuto dichiarativo, emesse in esito ad azioni del contribuente a tutela di interessi pretensivi (18). Anche in relazione a tali ipotesi, all'esito della mini-riforma del 2015, è stata prevista un'esecutività immediata della sentenza, al di là del suo passaggio in giudicato, non avente - tuttavia - una funzione di ripristino, ma implicante un *facere* in capo all'Amministrazione che deriva dal dispositivo della sentenza.

### Le criticità operative evidenziate dalla mini-riforma

Dalla lettura combinata delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 156/2015 emergeva un sistema radicalmente innovato ed incentrato - da un lato - sulla esecutività immediata delle sentenze non definitive recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti (ivi comprese quelle emesse all'esito di giudizi in materia di rimborso), ovvero concernenti i giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali, - dall'altro - sulla previsione del giudizio di ottemperanza come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze tributarie, anche non definitive, escludendo il ricorso alle ordinarie procedure esecutive (19).

Come precisato nella Relazione illustrativa al decreto di riforma, l'operatività delle nuove norme processuali risultava in linea generale estesa "a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore". Tuttavia, il comma 1 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 156/2015 ("Disposizioni transitorie e norma finanziaria") aveva differito al 1° giugno 2016 l'entrata in vigore dei "nuovi" artt. 67-bis e 69 e l'abrogazione dell'art. 69-bis (20). L'entrata in vigore differita di dette previsioni - centrali per l'architettura del nuovo sistema - ha determinato una frammentazione della disciplina con conseguenti manifestazioni di disparità di trattamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente (21), in contrasto con la *ratio* della mini-riforma.

Al contempo, il comma 2 del "nuovo" art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 aveva demandato la disciplina della eventuale garanzia per rimborsi di importi superiori a diecimila euro ad un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. A fronte di tale previsione, il comma

pagamento "deve" essere eseguito, induce a ritenere che l'ente impositore è tenuto ad attivarsi senza alcuna sollecitazione.

(15) "Nuovo" comma 5, ai sensi del quale "In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale".

(16) M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, pag. 152.

(17) F. Randazzo, *Commento all'art. 67-bis D.Lgs. n. 546/1992*, cit., pag. 909.

(18) Quali le azioni di rimborso e, nelle controversie catastali, l'annotazione delle risultanze delle sentenze negli atti catastali.

(19) Circolare Agenzia delle entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015.

(20) Mentre la data di entrata in vigore dei "nuovi" artt. 68 e 70 del D.Lgs. n. 546/1992 era stata fissata al 1° gennaio 2016.

(21) Come osserva, S. Sammartino, cit., pag. 196 ss.

2 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 156/2015 aveva prorogato l'applicazione del "vecchio" testo dell'art. 69 sino all'approvazione del Decreto ministeriale, che è stato, poi, approvato il 6 febbraio 2017 ed è entrato in vigore il 28 marzo 2017 (22). Dato tale assetto, l'interpretazione letterale del dato normativo conduceva a ritenere che l'operatività del nuovo testo dell'art. 69 fosse rimasta sospesa per un periodo di circa dieci mesi (23), così postergando la data di effettiva entrata in vigore della modifica normativa al 28 marzo 2017.

Tale interpretazione era stata ampiamente criticata dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito che, evidenziando come il Decreto ministeriale fosse deputato a disciplinare unicamente il contenuto della garanzia eventualmente necessaria per l'esecuzione della sentenza, avevano affermato la vigenza del nuovo art. 69 con decorrenza dal 1° giugno 2016 (24).

Un'ulteriore criticità atteneva alla definizione dell'ambito di applicazione del rimborso d'ufficio contemplato dal comma 2 dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, il cui persistente collocamento nel quadro di una disposizione recante (anche) la disciplina della riscossione frazionata in pendenza di giudizio aveva generato dubbi in merito alla applicabilità del rimborso d'ufficio ai tributi esclusi da tale meccanismo (su tutti, i tributi locali). Era stata così elaborata la tesi - per lungo tempo maggioritaria - secondo cui il rimborso d'ufficio non avrebbe trovato applicazione in relazione agli accertamenti aventi ad oggetto tributi esclusi dal meccanismo di riscossione frazionata, conclusione implicante una differenziazione di conseguenze giuridiche riconnesse a

sentenze del medesimo tipo, contrastante con il principio costituzionale di ragionevolezza.

### **L'iter logico-giuridico sotteso al principio di diritto**

Nel pronunciarsi in ordine alla questione dell'esperibilità del giudizio di ottemperanza in relazione alle sentenze tributarie non definitive pronunciate anteriormente al 1° giugno 2016 (e, segnatamente, tra il 1° gennaio 2016 ed il 31 maggio 2016), la sentenza in commento affronta e risolve le principali criticità emerse dalla mini-riforma del 2015.

Nel ricostruire la normativa applicabile *ratione temporis* al caso controverso, la Suprema Corte - richiamate le modifiche apportate all'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 ed affermatane l'immediata percettività indipendentemente dalle tempistiche di emanazione del D.M. n. 22/2017 (25) - ha posto l'accento sulla contestuale modifica apportata, con decorrenza dal 1° gennaio 2016, all'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992 e, segnatamente, sull'espunzione dell'inciso "escluso l'art. 337" (26) e sulla conseguente eliminazione di ogni limitazione specifica al generale richiamo operato alla disciplina processuale civile.

Proseguendo il proprio ragionamento, la Suprema Corte ha evidenziato che per effetto di tale modifica, tenuto conto del rinvio generale alle compatibili norme del Codice di procedura civile disposto dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ha trovato pieno accesso nel processo tributario il principio generale della esecutività provvisoria delle sentenze sancito dall'art. 282 c.p.c., come già rilevato dalle Sezioni Unite, seppur con riferimento a diversa fattispecie (27).

(22) Decreto del 6 febbraio 2017, n. 22 del Ministero dell'Economia e Finanze - Regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2, del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente, pubblicato sulla G.U. n. 60 del 13 marzo 2017.

(23) Ovvero, dal 1° giugno 2016, data di formale entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 156/2015, al 28 marzo 2017, data di entrata in vigore del D.M. n. 22/2017.

(24) Sul punto S. Sammartino, cit., pag. 197.

(25) Cosicché, "ove intervenga una sentenza del giudice tributario, ancorché non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte l'atto impositivo, l'Amministrazione (così come il giudice

dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio o di rimborso dell'eccedenza versata" (Cass., ord. n. 11135/2019).

(26) Secondo il testo previgente "Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie" si applicavano "le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del Codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto".

(27) Cass., SS.UU., n. 758/2016, in tema di effetti di sentenza tributaria in materia di misure cautelari parzialmente o totalmente favorevole al contribuente.

Tali considerazioni, di concerto con la qualificazione del novellato testo dell'art. 69 cit. come espressione di un principio generale già presente nell'ordinamento processuale tributario (28), hanno indotto la Suprema Corte ad affermare il principio di diritto per cui "va riconosciuta la natura immediatamente precettiva e quindi l'esecutività [...] delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente, emesse successivamente al 1° gennaio 2016, senza che tale natura possa essere limitata a quelle riconducibili alle fattispecie tassativamente previste dall'art. 68, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992, trattandosi di fattispecie che non costituiscono ipotesi eccezionali".

### Considerazioni conclusive

La sentenza in commento ripropone la tesi, già autorevolmente sostenuta in dottrina, della immediata esecutività delle sentenze come principio immanente all'ordinamento tributario, secondo la quale le decisioni tributarie sono di per sé dotate di una immediata efficacia, ancor prima dell'acquisita stabilità derivante dal loro passaggio in giudicato (29). Tale tesi mette in evidenza uno dei maggiori limiti della disciplina previgente che, nel subordinare l'esperibilità del giudizio di ottemperanza (esclusivamente) al passaggio in giudicato della sentenza, realizzava una impropria sovrapposizione (concettuale ed operativa) tra efficacia della sentenza ed autorità della cosa giudicata.

Come rilevato da autorevole dottrina, la sentenza è imperativa e, dunque, efficace, fin dal momento della sua emanazione, seppur in maniera "proporzionalmente meno ferma" (30) ed il relativo passaggio in giudicato non esplica

ed esaurisce l'efficacia del provvedimento, ma determina l'immutabilità del *decisum* (31) (che, secondo il lessico dell'art. 2909 c.c., "fa stato ad ogni effetto tra le parti").

Sebbene, dunque, il passaggio in giudicato consente l'esplicazione di tutti gli effetti propri della sentenza, anche la sentenza non definitiva - ancorché soggetta a possibili mutamenti - è, tuttavia, destinata a produrre degli effetti al fine di garantire il tempestivo intervento della tutela giurisdizionale domandata.

In tale prospettiva, il principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte recupera la fondamentale distinzione logica tra efficacia della sentenza ed autorità della cosa giudicata, assicurando l'obiettivo di garanzia della parità delle parti processuali che aveva animato la mini-riforma del 2015, secondo un *iter* logico volto a valorizzare la complessiva architettura ritraibile dalla riforma medesima e dal sistema processuale tributario.

Può per certi versi stupire, soprattutto in considerazione della profusa legiferazione tributaria nel frattempo succedutasi, che - a distanza di quasi un decennio - si sia imposto un intervento chiarificatore della Suprema Corte. Eppure, le questioni rimaste irrisolte o, comunque, opache e mai compiutamente sviscerate erano, come visto, numerose e tutt'altro che formali. Ciò conferma che interventi di riforma parcellizzati spesso finiscono col generare interferenze foriere di ulteriori iniquità e controversie. Sulla scorta di tale esperienza, non può che auspicarsi che l'attuale riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la redazione di testi unici, consenta di addivenire ad una coerente ridefinizione del sistema.

(28) Rilievo sulla scorta del quale la giurisprudenza di legittimità aveva già affermato l'esperibilità del giudizio di ottemperanza ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 con riferimento alle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente emesse tra il 1° giugno 2016 ed il 6 febbraio 2017, data di approvazione del D.M. n. 22/2017 (Cass. n. 25086/2023; conf. Cass., n. 11908/2022; n. 12847/2022).

(29) C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 588 ss.

(30) E.T. Liebman, (a cura di) V. Colesanti - E. Merlin - E. F. Ricci, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, Milano, 2007, pag. 261.

(31) Come ricorda M. Busico, cit., pag. 2532, nota 6, citando l'autorevole lavoro di E.T. Liebman, *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1935, rist. 1962.

Accertamento

# Per le ASD spetta al Fisco scegliere a chi notificare l'atto impositivo

Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024 (28 febbraio 2024), n. 9980 - Pres. Manzon - Rel. Salemme

*Accertamento - Notifiche - Associazioni sportive dilettantistiche - Notifica dell'atto impositivo nei confronti del solo soggetto che ha agito per conto dell'associazione - Legittimità - Omessa notifica all'associazione - Irrilevanza*

**In tema di associazioni sportive dilettantistiche, è legittima la notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti del solo soggetto che ha agito per l'associazione, in quanto, essendo il medesimo solidalmente obbligato con l'associazione, ai sensi dell'art. 38 c.c., l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, non essendo necessariamente tenuta alla notificazione dell'avviso anche nei confronti dell'associazione.**

## Rilevato che

Come emerge dalla sentenza in epigrafe, su fondamento di PVC della G.d.F. in esito a verifica fiscale di carattere generale per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 a carico della associazione non riconosciuta Società Polisportiva Muravera, "l'Agenzia delle entrate, Direzione Provinciale di Cagliari, emetteva gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 nei confronti della Società Polisportiva Muravera, contestando l'omessa denuncia Modello 770, l'omesso versamento di ritenute di acconto, l'omesso versamento delle imposte IRES, IRAP, IVA. Tali avvisi di accertamento divenivano definitivi in difetto di impugnazione".

Il medesimo Ufficio "ha emesso, altresì, gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 nei confronti del Sig. A.A., considerandolo coobbligato solidale con la associazione non riconosciuta Società Polisportiva Muravera, ai sensi dell'art. 38 c.c.". In particolare, stante quanto precisato in ricorso, gli avvisi notificati al A.A. sono i seguenti: n. (Omissis) per il 2009, n. (Omissis) per il 2008 e n. (Omissis) per il 2010. Di questi, a venire residualmente in conto nel presente giudizio di legittimità, come subito sarà chiaro, è solo l'avviso per il 2009.

La CTP di Cagliari, adita impugnatoriamente dal A.A., con sentenza n. 715/05/15, rigettava il ricorso.

Proponeva il medesimo appello, accolto solo in parte (relativamente cioè agli avvisi per gli aa.ii. 2008 e 2010, donde, come detto, il residuo permanere della controversia sull'avviso per l'a.i. 2009) dalla CTR della

Sardegna con la sentenza in epigrafe alla stregua (per quanto ancora rileva) della seguente motivazione:

La Commissione esamina (...) preliminarmente, il terzo motivo di appello (nullità degli avvisi in quanto notificati soltanto al Sig. A.A. e non al legale rappresentante della associazione, a cui non è stato contestato alcun addebito).

Il motivo è infondato.

La scelta dei soggetti cui notificare un avviso di accertamento in solido compete alla Amministrazione finanziaria e non è sindacabile in questa sede da parte del ricorrente.

Il motivo è respinto.

Propone il A.A. ricorso per cassazione con un motivo. Resiste l'Agenzia con controricorso.

## Considerato che

1. Con l'unico motivo di ricorso, letteralmente, si denuncia: "Cassazione della sentenza ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 42 D.P.R. 600/197, dell'art. 56 D.P.R. n. 633/1972 e degli artt. 38, 1298 e 1299 (del) Codice civile, (nonché dell')art. 53 (della) Costituzione. Il giudice 'a quo' ha errato nell'interpretazione della norma che sancisce l'obbligo di notifica dell'accertamento al contribuente responsabile principale di imposta, del principio di solidarietà sancito dall'art. 38 (del) Codice civile e (del) diritto alla contribuzione secondo propria capacità reddituale". La decisione della CTR "contrasta con quanto stabilito dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 che recita: 'Gli accertamenti in rettifica e gli

accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal Capo dell'Ufficio. Così non è stato, l'Ufficio non ha notificato gli accertamenti alla Polisportiva Muravera e pertanto alcuna imposta è da questa dovuta. Conseguentemente il A.A. non può essere considerato responsabile solidale di una obbligazione inesistente in capo alla Polisportiva. Come chiaramente si evince dalle norme, la responsabilità principale dell'obbligazione tributaria nel caso che ci occupa attiene alla Polisportiva Muravera, il soggetto passivo di imposta, ovvero la società sportiva dilettantistica che ha il rapporto principale con il Fisco e ha posto in essere i comportamenti che avrebbero dato luogo al debito tributario. La figura dell'odierno ricorrente, il sig. A. A., è quella di debitore solidale, quindi residuale rispetto alla Polisportiva, che è responsabile principale, in quanto il A.A. è tenuto a pagare le imposte solo e soltanto se si dovesse formare il debito tributario nei confronti dell'obbligato principale". "Nel caso di specie quindi l'Ufficio avrebbe dovuto notificare l'atto anche e prima di tutto alla Polisportiva nella persona del legale rappresentante del periodo, il 2014, e invece l'Ufficio ha omesso tale onere, incorrendo in decadenza insanabile. Infatti, come emerge dagli atti dei processi, gli accertamenti sono stati notificati nel 2014 a soggetto diverso dal legale rappresentante della associazione nel 2014: gli atti infatti sono stati notificati alla signora B.B. e non a colui che rivestiva il ruolo di legale rappresentante nel 2014. Quindi per la società Polisportiva Muravera l'accertamento è assolutamente inesistente e, conseguentemente, è inesistente per il sig. A.A., che non può essere assolutamente considerato responsabile solidale per un accertamento inesistente per il soggetto responsabile di imposta".

Il motivo, che non si sottrae a rilievi di inammissibilità, è manifestamente infondato.

I rilievi di inammissibilità non attengono, come dedotto dall'Agenzia in controricorso, all'essere stata la questione della pretesa mancata notificazione all'associazione introdotta in primo grado solo con memoria. La CTP aveva per tale ragione dichiarato inammissibile la doglianza sul punto, ma, riproposta dal contribuente in appello, la CTR l'ha esaminata nel merito, così implicitamente pronunciandosi per la sua ammissibilità, senza che "in parte qua" l'Agenzia abbia proposto impugnazione.

Detto ciò, i rilievi di inammissibilità attengono invece al difetto di precisione e di autosufficienza in ordine all'allegazione della circostanza della mancata rituale notificazione dell'avviso di accertamento al legale rappresentante dell'associazione. In particolare, è sfornito

di alcun riferimento l'assunto (puntualmente contestato dall'Agenzia in controricorso) secondo cui "gli atti (...) sono stati notificati alla signora B.B. e non a colui che rivestiva il ruolo di legale rappresentante nel 2014", senza che nulla sia minimamente esplicitato né quanto alla notificazione alla predetta B.B. né, soprattutto, quanto al difetto in capo a costei della qualità di legale rappresentante, siccome, in tesi, ricoperta da altro purtuttavia innominato soggetto.

Siffatta manchevolezza è tanto più rimarchevole giacché, come visto, la CTR, in esordio di sentenza, alla stregua di un'affermazione non affatto contrastata in ricorso, riferisce che gli avvisi a carico dell'associazione "divenivano definitivi in difetto di impugnazione", con ciò necessariamente presupponendo la loro legittima notificazione.

Fermo quanto precede, il motivo, ad ogni buon conto, è manifestamente infondato.

In riferimento alla responsabilità tributaria di chi abbia agito per un'associazione dilettantistica sportiva, viene in linea di conto la puntuale ricostruzione della giurisprudenza di legittimità, che il Collegio condivide, di recente effettuata con completezza da quattro ordinanze di questa Sezione - Sez. 5, nn. 6625, 6626, 6627 e 6628 del 27/01/2022 - in cui si legge (cfr., ad es., quanto alla prima, il par. 10 con relativi sottoparr., pp. 10 ss.):

Questa Corte ha precisato che la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 cod. civ., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi. Si è, altresì, chiarito che tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia "ex lege", assimilabili alla fideiussione (cfr., "ex plurimis", Cass., Sez. 3, 24/10/2008, n. 25748, Cass., Sez. 3, 29/12/2011, n. 29733). Si è spiegato che la "ratio" della previsione di una responsabilità personale e solidale, in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori (che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone), e trascende, pertanto, la posizione astrattamente assunta

dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi piuttosto ad una concreta ingerenza dell'agente nell'attività dell'ente (Cass., Sez. 5, 12/03/2007, n. 5746; Cass., Sez. 5, 10/09/2009, n. 19486) (...).

Il principio suesposto è stato, poi, ritenuto da questa Suprema Corte applicabile anche ai debiti di natura tributaria (v. Cass., Sez. 5, 17/06/2008, n. 16344; Cass., Sez. 5, 10/09/2009, n. 19486), pur senza trascurare, tuttavia, una caratteristica fondamentale che connota siffatte obbligazioni. Si è rilevato, in proposito, che il principio in questione non esclude che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma "ex lege" al verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza, implicito nel riferimento all'aver "agito in nome e per conto dell'associazione", contenuto nell'art. 38 cod. civ., vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni che siano concretamente insorte nel periodo di relativa investitura (Cass., Sez. 5, 12/03/2007, n. 5746; Cass., Sez. 6-5, 19/06/2015, n. 12473; Cass., Sez. 5, 15/10/2018, n. 25650; Cass., Sez. 6-5, 29/01/2018, n. 2169; Cass., Sez. 6-5, 24/02/2020, n. 4747) (...).

Quel che preme di sottolineare è che la responsabilità tributaria di chi abbia agito per un'associazione dilettantistica sportiva ha bensì "carattere accessorio", come sostenuto nel motivo, tuttavia solo nel senso che il predetto risponde, non già per "un debito proprio", ma per un debito (comprensivo di imposte e sanzioni) che è e resta dell'associazione: donde l'accessorietà della responsabilità personale, di cui si tratta, non corrisponde affatto ad una sua graduazione rispetto a quella associativa, postulante, nella tesi invece fatta propria dal motivo, una sorta di "*beneficium excussionis*" non previsto da alcuna disposizione di legge ed incoerente con "*ratio*" e disciplina dell'art. 38 cod. civ.

La riprova sia ha considerando che il superiore insegnamento alla lettera precisa che la responsabilità personale ha, ben vero, "carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione", traendone la logica conseguenza che "l'obbligazione (...) di colui che ha agito per (l'associazione)"

ha carattere solidale, nel senso che "è inquadrabile fra quelle di garanzia 'ex lege', assimilabili alla fideiussione". In altri termini, la responsabilità solidale della persona fisica discendente dall'operatività dell'art. 38 cod. civ. nel tessuto del diritto tributario, risponde allo scopo di offrire al Fisco una garanzia patrimoniale ulteriore, "in aggiunta a quella del fondo comune", siccome costituita altresì dal patrimonio "delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

Versandosi in tema di solidarietà, ne vigono "*in toto*" le regole: tra esse, quella, enunciata in tema di imposta di registro, nel contesto della cui disciplina le parti dell'atto sono tutte solidalmente obbligate ai sensi dell'art. 57 D.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui "l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso nei confronti degli altri condebitori" (ragion per cui - giusta Sez. 5, n. 2864 del 03/02/2017, Rv. 642887-01 - "è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione nei confronti di una sola delle parti dell'atto").

Sinteticamente, deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

In tema di associazioni dilettantistiche sportive, è legittima la notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti del solo soggetto che ha agito per l'associazione, in quanto, essendo il medesimo solidalmente obbligato con l'associazione ai sensi dell'art. 38 cod. civ., l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, non essendo necessariamente tenuta alla notificazione dell'avviso anche nei confronti dell'associazione.

A tale principio la CTR si è attenuta.

Il ricorso pertanto deve essere rigettato, con le statuizioni consequenziali come da dispositivo.

#### P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna A.A. a rifondere all'Agenzia le spese di lite, liquidate in euro 5.800, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte di A.A., di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

## **L'ircocervo ideato dalla Cassazione: la responsabilità sussidiaria ma autonoma del rappresentante di enti non riconosciuti**

*di Andrea Carinci (\*)*

Con l'ordinanza n. 9980/2024, la Corte di cassazione è giunta ad affermare che rientra nella piena discrezionalità dell'Agenzia delle entrate scegliere a chi notificare l'atto, in ossequio all'art. 1292 c.c. L'Amministrazione finanziaria non è infatti obbligata a notificare prioritariamente l'atto impositivo al contribuente principale, ma può agire anche e solo nei confronti dell'obbligato in solido. Si tratta, con ogni evidenza, di una soluzione forzata, che desta non poche perplessità sul piano sistematico. Questo, dal momento che si finisce per ammettere la vita autonoma ed indipendente di un'obbligazione che, invece, sarebbe dipendente e subordinata.

Con l'ordinanza 12 aprile 2024, n. 9980, in commento, la Suprema Corte di cassazione giunge ad affermare in modo categorico un principio che, nella sua logica, appare effettivamente lineare ma che, tuttavia, desta non poche perplessità.

### **La vicenda oggetto di giudizio**

L'Agenzia delle entrate emetteva gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 nei confronti di un'Associazione sportiva, contestando l'omessa denuncia Mod. 770, l'omesso versamento di ritenute di acconto, l'omesso versamento delle imposte IRES, IRAP, IVA. Detti avvisi divenivano definitivi in difetto di impugnazione.

Successivamente, il medesimo Ufficio emetteva gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 nei confronti del rappresentante dell'Associazione, considerandolo coobbligato solidale con la associazione non riconosciuta, ai sensi dell'art. 38 c.c.

Avverso detti atti veniva quindi presentato ricorso, che però veniva rigettato in primo grado. Il successivo appello veniva invece accolto, ma solo in parte. Per la parte non accolta in appello, veniva infine promosso ricorso in Cassazione; ciò, con un unico motivo. In particolare, in Cassazione veniva denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 56 del

D.P.R. n. 633/1972 e degli artt. 38, 1298 e 1299 c.c., nonché la violazione dell'art. 53 della Costituzione. Tutto questo, sull'assunto che il giudice di secondo grado avrebbe errato nell'interpretazione della norma che sancisce l'obbligo di notifica dell'accertamento al contribuente, responsabile principale di imposta, e del principio di solidarietà enunciato dall'art. 38 del Codice civile. Dal momento che l'Ufficio non aveva notificato gli accertamenti all'Associazione, il rappresentante non poteva essere considerato responsabile solidale di una obbligazione che doveva essere considerata inesistente.

### **La decisione della Corte**

Così tracciati i termini della fattispecie, si comprende meglio il senso della pronuncia. Ebbene, ad avviso della Corte, "In tema di associazioni dilettantistiche sportive [ma il principio vale, evidentemente, per tutte le associazioni non riconosciute], è legittima la notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti del solo soggetto che ha agito per l'associazione, in quanto, essendo il medesimo solidalmente obbligato con l'associazione ai sensi dell'art. 38 c.c., l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, non essendo necessariamente tenuta alla notificazione dell'avviso anche nei confronti dell'associazione".

(\*) Professore ordinario di Diritto tributario nell'Università di Bologna - Avvocato

Il ragionamento della Corte, come detto, appare lineare. Questo perché, ai sensi dell'art. 38, comma 1, secondo periodo, c.c. “delle obbligazioni stesse [ossia delle obbligazioni delle associazioni] rispondono personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione”. Per cui il ragionamento della Corte appare in effetti coerente con una simile premessa.

Posto che, civilisticamente, le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione rispondono dei debiti dell'associazione (e, ai fini fiscali, detti debiti coprono sia l'imposta che le sanzioni), ecco che la Corte ritiene di poter applicare l'art. 1292 c.c. Detto articolo, in estrema sintesi, lascia al creditore la scelta di quale debitore solidale aggredire.

In questo modo la Corte può giungere ad affermare che rimane nella discrezionalità dell'Agenzia delle entrate scegliere a chi notificare l'atto. In mancanza di un'ipotesi di *beneficium excussionis* (che sono in effetti tassativamente indicate) l'Agenzia non è onerata dal notificare prima l'avviso al soggetto contribuente principale dell'imposta, piuttosto che solo al rappresentante, che ne è comunque responsabile solidale per il pagamento del debito che detto atto dovrebbe vantare.

Senonché, il ragionamento della Corte, pur lineare, non convince.

Del resto, la Corte richiama espressamente la disciplina dell'imposta di registro a supporto del proprio ragionamento. Va però evidenziato che nell'imposta di registro vi sono ipotesi di solidarietà paritetica. Ipotesi, cioè, di soggetti che sono, prima che responsabili in solido, anche contribuenti. Nel caso di specie, invece, la Corte riconosce espressamente che quella del rappresentante configura una responsabilità di “carattere accessorio”, quindi dipendente; ciò, dal momento che il rappresentante non risponde di un debito (anche) proprio bensì e solo di un debito che è e resta dell'ente/associazione. Quindi la differenza con quanto previsto dall'art. 57 del T.U.R. in tema di imposta di registro

appare evidente, posto che nell'imposta di registro è prevista la responsabilità solidale delle parti del contratto, quindi si tratta di un caso di responsabilità propria e paritaria.

Il problema sollevato dalla Suprema Corte è legato al fatto che sembra porsi in ideale conflitto con altra giurisprudenza del medesimo Collegio. In particolare, con quella giurisprudenza secondo cui la responsabilità di cui all'art. 38, c.c. presuppone sempre un'attività negoziale posta in essere da colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, creando rapporti obbligatori fra questa ed i terzi; con la conseguenza che detta responsabilità non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale effettivamente svolta per conto di essa. Quindi si tratta una responsabilità in qualche modo strettamente correlata all'attività del responsabile e quindi, in qualche modo, giustificata per il ruolo concretamente assunto nel creare aspettative preso i terzi. Sempre dipendente ma, in effetti, con profili di autonomia (1), trattandosi di responsabilità derivante da fatto proprio.

È però chiaro che in ambito tributario, dove non vi è attività negoziale, una simile regola non potrebbe valere. Ma da qui ad ipotizzare una responsabilità totalmente indipendente, obiettivamente ce ne passa.

### Profili critici della decisione della Corte

In ambito tributario, inevitabilmente, la responsabilità finisce per essere collegata alla titolarità della rappresentanza legale dell'ente, sull'assunto che il rappresentante è colui che ha diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato (2). È quindi una responsabilità da posizione. Sostenere allora che l'obbligazione tributaria (e sanzionatoria) possa essere vantata anche e solo nei confronti del rappresentante, senza coinvolgere l'associazione, determina un'evidente forzatura concettuale.

Si giunge infatti ad affermare, di fatto, un'autonomia funzionale e strutturale dell'obbligazione

(1) Cass. 18 aprile 2024, n. 10490; Cass. 4 agosto 2023, n. 23896.

(2) Cass. 25 febbraio 2021, n. 5174

solidale del rappresentante che, tuttavia, sarebbe meramente dipendente. Si ammette, infatti, che l'obbligazione di imposta possa essere vantata solo ed unicamente nei confronti del rappresentante, senza alcun coinvolgimento dell'obbligato principale.

Innanzitutto, è fin troppo evidente, seppur in via implicita, l'adesione alla teoria dichiarativa. Premessa del ragionamento della Corte è, difatti, che l'obbligazione tributaria sia già sorta e questo solo per effetto della realizzazione del presupposto, indipendentemente dalla sua formalizzazione in un atto. Solo così si può infatti poi ammettere che possa essere invocata la responsabilità del rappresentante. Sennonché, in questo modo, si giunge a ritenere che l'obbligazione dipendente del rappresentante possa essere vantata anche se quella principale dell'ente non viene mai perfezionata. Il che, in verità, mette in crisi il riferimento alla fideiussione che, invece, rimane assolutamente ricorrente in giurisprudenza, nel trattare la responsabilità ai sensi dell'art. 38 c.c. La responsabilità del fideiussore, infatti, non è valida se non è valida l'obbligazione principale (art. 1929 c.c.). Sennonché, in questo caso, si ammette pacificamente che l'obbligazione principale neppure debba sorgere.

Va poi anche considerato che, sempre ad avviso della giurisprudenza, nel giudizio promosso sia nei confronti di un'associazione non riconosciuta, che di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'ente, ai sensi dell'art. 38 c.c., non si determina una situazione di litisconsorzio necessario. Questo perché, vertendosi in un'ipotesi di obbligazione solidale, dal lato passivo, i rapporti giuridici restano distinti, anche se fra loro connessi (3).

### Il tema sanzioni

Vi è poi il problema sanzioni.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 472/1997, come modificato dal D.Lgs. n. 87/2024, "la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza

personalità giuridica di cui agli artt. 5 e 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è esclusivamente a carico della società o ente". Ebbene, stando alla giurisprudenza espressasi in tema di art. 7 del D.L. n. 269/2003, che aveva previsto la responsabilità esclusiva delle società con personalità giuridica per le sanzioni tributarie, non era possibile applicare le sanzioni nemmeno all'amministratore di fatto della società, neppure a titolo di concorso ex art. 9 (4). E questo, per l'assorbente ragione che l'art. 7, espressamente, riferiva la responsabilità per sanzioni esclusivamente alla sola persona giuridica.

Ed in effetti, anche l'art. 2, che oggi estende la responsabilità per sanzioni anche agli enti senza personalità giuridica, sembrerebbe indurre alla medesima conclusione per la responsabilità del rappresentante di un ente non riconosciuto, esprimendosi in termini di "esclusivamente a carico della società o ente". Va però osservato come, in questo caso, il secondo inciso del comma 2-bis preveda espressamente che "resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal Codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica".

La conseguenza appare dirimente.

Oggi la fase della riscossione non ha più atti autonomi rispetto all'accertamento, a seguito dell'introduzione dell'accertamento esecutivo di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010 (5), che, dopo le modifiche apportate con il D.Lgs. n. 110/2024, è divenuto di applicazione generalizzata. Quindi, necessariamente una pretesa, anche nei confronti di un coobbligato, deve essere portata avanti con l'avviso di accertamento.

Inoltre, la responsabilità del rappresentante viene invocata alla stregua dell'art. 38 c.c., quindi si tratta di una responsabilità sussidiaria prevista dal Codice civile. Ebbene, sulla base di queste premesse appare a questo punto inevitabile concludere che la responsabilità del medesimo possa

(3) Cass. 14 febbraio 2024, n. 4065.

(4) Cass. 13 novembre 2018, n. 29116.

(5) A. Carinci, "Commento art. 29, D.L. n. 78/2010", in C. Consolo - C. Glendi, *Commentario Breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, pag. 837.

essere fatta valere già e direttamente con l'avviso di accertamento e possa essere reclamata sia per l'imposta che per le sanzioni.

### Problemi a regime

L'ordinanza della Corte di cassazione, in commento, si presta, infine, a riflessioni a più ampio spettro.

Certamente, può essere invocata in tutti i casi in cui torna applicabile l'art. 38 c.c. Non solo quindi per le associazioni sportive dilettantistiche, oggetto della controversia, ma più in generale per tutte le associazioni non riconosciute.

Ma non solo. A rigore, infatti, torna applicabile in tutti i casi di responsabilità solidale.

Se però, così è, occorre dare conto di un ulteriore quadro normativo.

Come noto, con il nuovo art. 7-*quinques* della Legge n. 212/2000 è stato riformato il tema della notifica degli atti ai coobbligati. Ai sensi del comma 3 dell'art. 7-*quinques*, "a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati" (6).

La riscossione del tributo nei confronti del coobbligato ha rappresentato, tradizionalmente, un tema con molteplici spunti problematici (7). La criticità maggiore era data, in particolare dall'atteggiamento della giurisprudenza, che, in tema di notifica ai coobbligati e di decadenza, era ferma nel ritenere che la notifica

tempestiva ad uno solo dei coobbligati dell'atto impeditivo della decadenza determinasse l'effetto di interrompere la decadenza per tutti quanti. Con la conseguenza che, anche nei confronti di questi ultimi, poteva poi essere intrapresa l'azione esecutiva nel più lungo termine prescrizione (8). Tutto ciò sull'assunto che alla decadenza tributaria fosse applicabile l'art. 1310 c.c.

Era una soluzione che, tuttavia, non convinceva la dottrina (9). Questo, essenzialmente per la ragione che l'art. 1310 c.c. fa espresso riferimento alla prescrizione e non alla decadenza, la quale, peraltro, non può essere interrotta (10). Di conseguenza, il rinvio compiuto dalla giurisprudenza appariva sprovvisto di qualsivoglia supporto normativo (11).

Ebbene, con la novella, per gli atti notificati a partire dal 18 gennaio 2024, il nuovo art. 7-*sexies* prevede ora, espressamente, che gli effetti interruttivi ed impeditivi della notifica di un atto si producono esclusivamente in capo al destinatario dello stesso. In questo modo si rivoluziona una prassi oramai consolidata, che ammetteva l'efficacia soggettiva riflessa della notifica degli atti ai coobbligati.

La norma ha una portata assai ampia, dal momento che fa riferimento agli effetti interruttivi, sospensivi ed impeditivi. Questo significa che la previsione vale sia per gli atti interruttivi della prescrizione (es. un atto di pignoramento), sia per quelli impeditivi della decadenza (es. l'atto impositivo). Quindi, a rigore, per ogni tipo di atto che possa essere emesso dall'Autorità fiscale.

(6) Sulla novella, si veda A. Fedele, "Revisione della Legge n. 212/2000 ed effetti degli atti dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei coobbligati in solido", in *Riv. tel. dir. trib.* (www.rivistadirittotributario.it) dell'8 febbraio 2024.

(7) Per un inquadramento generale sulla riscossione nei confronti del coobbligato, più in generale, R. Lupi, "Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, pag. 200; C. Glendi, "Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debito principale d'imposta", *retro*, 1974, II, pag. 777; A. Carinci, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 240; Id., "La riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo", in (a cura di) M. Basilavecchia - S. Cannizzaro - A. Carinci, *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, pag. 141.

(8) Cass. civ., 22 settembre 2022, n. 27713; Cass. civ., 10 agosto 2022, n. 24582; Cass. civ., 21 luglio 2021, n. 20766;

Cass. civ., 14 novembre 2014, n. 24322; Cass. civ., 21 dicembre 2007, n. 27005; Cass. civ., 14 gennaio 1993, n. 406.

(9) A. Carinci, "La riscossione nei confronti del coobbligato: tra criticità e soluzioni di sistema", in *Dir. prat. trib.*, 2023, pag. 2350.

(10) In argomento, si vedano A. Fedele, "Solidarietà tributaria e termini di decadenza", in *Giur. cost.*, 1974, pag. 2742; G. Melis, "Società beneficiarie di scissione e debiti tributari della scissa: sulla necessità di un'autonoma notifica della cartella esattoriale e sull'esclusione degli effetti interruttivi della decadenza derivanti da atti notificati al coobbligato principale", *retro*, 2021, pag. 2236.

(11) Cfr. D. Coppa, "voce Responsabile d'imposta", in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., 1996, XII, pag. 395; Id., *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, pag. 221; A. Guidara, "La riscossione dei tributi nei confronti del garante", in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pag. 708.

Tutto questo, significa che, d'ora innanzi, l'ente impositore, o chi per esso (l'agente della riscossione), dovrà necessariamente procedere alla notifica verso tutti i coobbligati degli atti, per poter avanzare pretese nei loro confronti; ciò, entro i termini decadenziali/prescrizionali del caso previsti.

Ma non solo. Alla stregua dell'ordinanza in commento diventa infatti possibile aggiungere un ulteriore tassello. Sembra invero di poter affermare che, a questo punto, l'atto impositivo possa essere notificato anche solo al coobbligato; quindi, senza mai coinvolgere il contribuente principale.

Indubbiamente, questo significa che, in ogni caso, al coobbligato deve essere notificato un atto perfetto, specifico e ritagliato sul singolo destinatario. Quindi con la corrispondente ed

adeguata motivazione e, del caso, dopo l'esperimento del prescritto contraddittorio. Sicuramente, non può essere notificato l'atto che sarebbe invece destinato al contribuente principale o ad altro coobbligato.

Resta, in ogni caso, l'indubbia forzatura di ammettere la responsabilità del coobbligato dipendente per il debito del contribuente, in assenza di un coinvolgimento di quest'ultimo. Questo, dal momento che si ammette la legittimità della pretesa verso il coobbligato anche se il contribuente principale non è mai stato investito dalla pretesa dell'Agenzia delle entrate. Si tratta di una vicenda che, dal punto di vista sistematico, sicuramente impone una forzatura, in quanto finisce per configurare una vicenda che, pur dipendente, può vivere tranquillamente in modo completamente autonomo.

### LIBRI

## Controllo della liquidità nelle PMI

di F. Manca, Wolters Kluwer, pagg. 672, 2023, euro 50,00



Il volume affronta il tema del controllo dei flussi monetari nelle sue più diverse implicazioni, mettendo in relazione la liquidità con molti altri aspetti della gestione d'impresa.

In questa **quarta edizione** del libro vengono affrontati alcuni nuovi temi legati alla programmazione dei flussi monetari, quali i legami con le **strategie aziendali**, il **merito di credito** e la **prevenzione delle crisi**, oltre ad analizzare in una visione rinnovata i **rapporti con la fiscalità d'impresa**.

Uno strumento indispensabile per **imprenditori** e **consulenti** che vogliono tenere sotto controllo l'andamento dei flussi monetari e rendere più razionale la gestione dell'impresa nel suo complesso, ma anche per studiosi che intendano addentrarsi in uno dei temi più difficili dell'economia aziendale.

### Allegato Editoriale

Il volume è corredato da un **software** che contiene una serie di strumenti utili per effettuare il controllo della liquidità ed è composto da numerose tabelle e grafici di andamento. È diviso in tre sezioni:

- **analisi di bilancio;**
- **rendiconto finanziario;**
- **flussi di cassa.**

### Per informazioni e acquisti

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

Processo tributario

# Problematiche relative alla prescrizione e decadenza secondo la normativa di emergenza COVID-19

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024 (23 settembre 2024), n. 153 - Giudice monocratico G. Glendi

*Riscossione - Termini - Normativa emergenziale post pandemia - Termini processuali, di prescrizione e decadenza, di versamento - Art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 159/2015 - Valenza generale - Parallelismo della durata di sospensione dei termini - Sussistenza - Sospensione dei termini dei versamenti tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021 - Sussistenza - Scadenza dei termini di prescrizione al di fuori di tale periodo - Delega al legislatore*

**In tema di normativa emergenziale post pandemica, il comma 1 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015, richiamato dall'art. 68, comma 1, D.L. n. 18/2020, assume mera valenza generale disponendo null'altro che il parallelismo della durata di "sospensione" dei diversi termini (processuali, di prescrizione e decadenza, di versamento), delegando successivamente al legislatore, deputato ad occuparsi delle singole emergenze, il compito di determinarne specificamente la durata e disciplinare la ripresa; alla luce di ciò, il disposto del comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015 assume rilevanza solo con riferimento ai termini di prescrizione scadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021. È pertanto da annullare, per maturata prescrizione, il debito portato dall'ingiunzione notificata fuori dai suddetti termini.**

## Svolgimento del processo

Con ricorso ritualmente proposto, C.P., in qualità di liquidatrice e socia della N.L. S.n.c., rappresentata e difesa come in epigrafe, impugnava la comunicazione preventiva di avvio della procedura di pignoramento notificata, nella sopraddetta qualità, dalla S. S.p.A. il 7 dicembre 2023, relativa a quattro ingiunzioni di pagamento per la TARI anni 2014, 2015 e 2016 dovuta dalla società, indicate nella comunicazione, e precisamente: n. (...) del 27.07.2016, notificata in data 09.09.2017; n. (...) del 17.10.2016, notificata in data 09.09.2017; n. (...) del 29.11.2016, notificata in data 27.01.2017 e n. (...) del 8.06.2017, notificata in data 26.10.2017.

La ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato, previa sospensione dell'esecuzione, innanzi tutto perché non le era mai stata notificata alcuna delle ingiunzioni, tenuto conto che la società N.L. era stata trasformata da s.r.l. con atto del

10.12.2015 e la N.L. S.n.c. di C.P. era stata, poi, cancellata dal registro delle imprese in data 30.03.2016, prima, quindi, delle notifiche delle ingiunzioni di cui trattasi. In ogni caso al momento della notifica dell'atto impugnato le pretese dovevano ritenersi prescritte, trattandosi di tributi locali, con prescrizione quinquennale, maturata, rispettivamente, alla data del 8.09.2022 per le prime due ingiunzioni, e alle date del 27.01.2022 e 26.10.2022 per le altre due. Al riguardo, la ricorrente rilevava che non era invocabile la c.d. sospensione COVID di cui agli artt. 68, D.L. n. 18 del 2020, e 12, comma 2, D.Lgs. n. 159 del 2015, perché la prescrizione non scadeva nel periodo dall'8.03.2020 al 31.08.2021, ma successivamente e, inoltre, il carico era stato affidato ben prima che si verificasse l'emergenza COVID, per cui neppure poteva valere quanto disposto dal comma 4-bis del cit. art. 68 D.L. n. 18 del 2020. In ogni caso, anche a voler applicare la sospensione di 542 giorni, la pretesa relativa all'ingiunzione n. (...) notificata in data 27.01.2017 era prescritta, andando a scadere il

21.07.2023, per cui la notifica della comunicazione impugnata, avvenuta il 7.12.2023, era tardiva.

Costituendosi in giudizio, la S. S.p.A., rappresentata e difesa come in epigrafe, rilevava che la sig.ra C.P. era sempre stata nella compagine sociale della N.L., trasformatasi da S.r.l. in S.n.c. con atto del 10.12.2015 (come da documentazione prodotta); successivamente la S.n.c. era stata cancellata dal registro delle imprese in data 30.03.2016 (come da documentazione prodotta), con scioglimento senza liquidazione (senza quindi dar modo a eventuali creditori, come S. S.p.A., di procedere alla riscossione e in aperta violazione della normativa fiscale che prevede la possibilità di scioglimento senza fase di liquidazione solo in ipotesi tassative). La S. sosteneva, inoltre, tramite la documentazione prodotta, che le ingiunzioni n. (...) e n. (...) erano state notificate, a norma dell'art. 140 c.p.c., in data 08.09.2017 in Via F. n. 288, P. (P.), indirizzo in cui, al tempo delle notifiche, risiedeva la Sig. P.C., come risultante da certificato storico di residenza prodotto, e non nella sede legale della N.L. S.n.c. che si trovava in Via F. n. 377, P. (P.). Le notifiche erano state effettuate all'indirizzo di residenza della Sig.ra C., non solo perché era l'ultima rappresentante legale della società cancellata, ma perché, a seguito della cancellazione della società, tutte le obbligazioni della società estinta si erano a lei trasferite quale socia illimitatamente responsabile. Con riguardo alle altre due ingiunzioni, anche la n. (...) era stata notificata, in data 26.10.2017, presso la residenza della ricorrente, in questo caso, come risultante dal documento allegato, "a mani proprie" della stessa, ai sensi dell'art. 138 c.p.c., mentre l'ingiunzione n. (...) era stata regolarmente notificata, in data 27.01.2017, presso la sede legale della N.L. S.n.c., già N.L. S.r.l., ovvero in Via F. 377, P. (P.).

Quanto alla prescrizione, la S. affermava che doveva applicarsi la "sospensione" COVID di 542 giorni prevista dal comma 1 dell'art. 68, D.L. n. 18 del 2020, da intendersi valevole per tutti i termini di decadenza e prescrizione "in corso" nel periodo dall'8.03.2020 al 31.08.2021. La sospensione dei termini di prescrizione e decadenza risultava, infatti, stabilita dal comma 1 dell'art. 12, D.Lgs. n. 159 del 2015, richiamato dal comma 1 dell'art. 68, D.L. n. 18 del 2020 per "il corrispondente periodo di tempo" della "sospensione dei versamenti". Quindi, se è vero che non si trattava di termini in scadenza nel periodo di sospensione, per cui non poteva applicarsi il comma 2 dell'art. 12, D.Lgs. n. 159 del 2015, andava applicato il citato comma 1, operando la proroga di 542 giorni anche

per tutti i casi in cui la prescrizione aveva già cominciato a decorrere prima dell'8 marzo 2020 e il termine andava a scadere dopo il 31 agosto 2021. Pertanto, la S. sosteneva che le somme ingiunte non andavano a prescriversi nell'anno 2022, ma la prescrizione maturava o maturerà nel corso del 2024. Eccetto la pretesa portata dall'ingiunzione n. (...), notificata in data 27.01.2017, di cui la S. riconosceva la maturata prescrizione alla data del 23.07.2023, comunicando di avere, nelle more, già provveduto in autotutela ad annullare d'ufficio l'ingiunzione con atto che veniva prodotto.

La S. S.p.A., pertanto, chiedeva, previo rigetto dell'istanza di sospensione, il rigetto del ricorso con la vittoria delle spese, con distrazione in favore del difensore dichiaratosi antistatario.

Fissata l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione, la Corte adita, in composizione monocratica, ritenuto che in parte la pretesa era stata sgravata e della rimanente l'ammontare assai esiguo non consentiva di ravvisare il *periculum*, impregiudicata ogni questione sulla fondatezza dei motivi di ricorso e fatta salva ogni migliore valutazione nel merito, la rigettava, compensando le spese della fase.

Quindi, fissata l'udienza di trattazione del merito, comparivano le parti, che, illustrate ancora le proprie ragioni, insistevano per l'accoglimento delle rispettive domande.

Il giudice monocratico riservava la decisione ai sensi dell'art. 35, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992.

### Motivi della decisione

Visti gli atti, sentite le parti, sciolta la riserva, innanzi tutto, deve prendersi atto dell'avvenuto annullamento in autotutela disposto dalla S. con riferimento all'ingiunzione fiscale n. (...), per la quale è sopravvenuta la cessazione della materia del contendere.

I motivi di ricorso vanno, dunque, esaminati con riguardo alle altre tre ingiunzioni fiscali indicate nella comunicazione impugnata.

Riguardo ad esse, si osserva che il motivo dedotto relativamente all'omessa notifica alla socia illimitatamente responsabile C.P. appare infondato, dovendosi tenere conto della *factio* di sopravvivenza della società cancellata per cinque anni, ai fini delle notifiche, disposta dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175 del 2014. Gli atti, tutti intestati a "C.P. Legale Rapp. della Ditta N.L. S.N.C. DI C.P.", sono stati ritualmente notificati alla persona della legale rappresentante della società all'indirizzo di residenza della sig.ra C. La sig.ra C.P. destinataria delle notifiche, oltre ad essere l'ultima rappresentante legale della società cancellata, era

socia illimitatamente responsabile, sulla quale, a seguito della cancellazione della società, si sono trasferite tutte le pretese tributarie verso la società estinta.

Più complesso appare, invece, il problema della prescrizione, vista la confusa e a-tecnica formulazione della disciplina dettata per la fase emergenziale, in cui vengono utilizzate, impropriamente, e senza alcun criterio logico, le parole “sospensione” e “proroga” dei termini. Nella specie, la disciplina di riferimento è costituita dall’art. 68, comma 1, D.L. n. 18 del 2020, che, ai sensi del comma 2, vale anche per le “ingiunzioni di cui al R.D. 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali”. Al primo comma dell’art. 68, dunque, si legge che, “con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all’art. 12 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159”.

Nella prima parte, l’art. 68 prescrive, dunque la “sospensione” dei termini per i “versamenti in scadenza” nel circoscritto periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 (via via prorogato da successive disposizioni), aggiungendo che i versamenti, una volta passato tale periodo, “devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”. Trattasi, quindi, di disposizione che circoscrive entro un ben preciso lasso temporale il periodo in cui possono non essere effettuati i pagamenti già in scadenza, con l’individuazione, alla fine di quel periodo, di un ben preciso termine per il pagamento.

L’art. 68 richiama, poi, l’art. 12 del D.Lgs. n. 159 del 2015, norma generale relativa alla “sospensione dei termini per eventi eccezionali”.

Dei tre commi dell’art. 12, quello che qui, innanzi tutto, interessa, perché invocato dalla difesa della S., è il comma 1, in forza del quale “le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di

liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”.

Orbene, a leggere in combinato disposto i due testi normativi (art. 68, comma 1, D.L. n. 18 del 2020 e art. 12 comma 1, D.Lgs. n. 159 del 2015), ne deriva che la sospensione dei termini dei versamenti in scadenza nel periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 comporta, per un corrispondente periodo di tempo, la sospensione dei termini per gli adempimenti anche processuali e la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione.

Pare, dunque, chiaro che il legislatore dell’emergenza Covid, richiamando, con l’art. 68, D.L. n. 18 del 2020, il comma 1 dell’art. 12, D.Lgs. n. 159 del 2015, abbia inteso mantenere sullo stesso piano, anche per tale emergenza, la durata della “sospensione” dei “termini dei versamenti” con quella dei “termini previsti per gli adempimenti anche processuali” e con quella dei “termini di prescrizione e decadenza”. Occorre, allora, comprendere cosa il legislatore abbia inteso usando la parola “sospensione” riferita al “corrispondente periodo di tempo” per i termini relativi a tutte e tre le diverse attività menzionate.

Ebbene, risulta piuttosto evidente, dalla complessiva disciplina, che la parola, “sospensione”, non sia stata utilizzata dal legislatore al fine di richiamare la nozione di sospensione di un termine in senso tecnico.

Se, infatti, con la parola “sospensione”, utilizzata al comma 1 dell’art. 12 del D.Lgs. n. 159 del 2015, con riguardo al “termine dei versamenti”, con riguardo ai “termini previsti per gli adempimenti anche processuali”, con riguardo ai “termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione, rimarcandone la stessa identica durata per tutti, il legislatore avesse davvero voluto riferirsi alla nozione tecnica di sospensione, ne sarebbe derivato il congelamento di tutti i menzionati termini per il periodo prescritto, nella specie, ai sensi dell’art. 68, comma 1, D.L. n. 18 del 2020, dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, per 542 giorni, con calcolo della scadenza, una volta cessata la sospensione, a 542 giorni dopo.

Invece, il legislatore, per i termini di “versamento” dei tributi, ha disposto, in via generale, che “i versamenti

sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”, come, poi, specificamente indicato dalla normativa emergenziale speciale COVID nello stesso art. 68 D.L. n. 18 del 2020 in esame, oltre che all’art. 62, comma 6, D.L. n. 18 del 2020. Il legislatore nulla ha disposto, in via generale, per i “termini processuali”, ma su di essi è intervenuto il legislatore emergenziale COVID con l’art. 83 del D.L. n. 18 del 2020, prescrivendo termini di sospensione diversi, poi prorogati. Per i “termini di prescrizione e decadenza”, il legislatore, infine, sempre con la norma generale, si è premurato di prevedere, al comma 2 dell’art. 12 D.Lgs. n. 159 del 2015, che “i termini di prescrizione e decadenza relativi all’attività degli Uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari che scadono entro il 31 dicembre dell’anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell’art. 3, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione”.

Orbene, non vi è chi non veda come quanto precisamente prescritto al comma 2 dell’art. 12 (richiamato dall’art. 68, comma 1, D.L. n. 18 del 2020) sulla “proroga” biennale “fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione”, sia del tutto incompatibile, e non avrebbe alcuna ragione di essere, se, davvero, con il comma 1 del medesimo art. 12, il legislatore avesse già disposto la “sospensione” (in senso tecnico) dei termini di prescrizione e di decadenza, in quanto sarebbe bastato aggiungere, al termine scadente nel periodo di sospensione (in senso tecnico), una volta cessata la sospensione, i giorni corrispondenti alla sospensione medesima, ovvero, nel caso, 542. Non è, invero, ravvisabile alcuna razionalità nel disporre una “proroga” biennale di un termine già “sospeso”.

Neppure può condividersi l’idea che, in forza del combinato disposto dell’art. 68, comma 1, D.L. n. 18 del 2020 con l’art. 12, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 159 del 2015, siano stati individuati due termini: il primo, tramite il rimando dell’art. 68 al comma 1 dell’art. 12, per la “sospensione” (in senso tecnico) o “proroga” dei termini “di passaggio” nel periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, e l’altro, tramite il rimando al comma 2 dell’art. 12, per la “sospensione” (in senso tecnico) o “proroga” dei termini “scadenti” nello stesso periodo.

Una tale lettura appare, infatti, incompatibile con il dettato del comma 2 dell’art. 12 D.Lgs. n. 159 del 2015, che, quanto ai termini scadenti, fa sempre riferimento ai termini di decadenza e prescrizione “per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari”, e, quindi, rimanda agli stessi termini “sospesi” di cui al comma 1. Per cui si tratta della medesima nozione. Inoltre, come sopra detto, il comma 2, dispone una “proroga” per i termini scadenti nel periodo di “sospensione”, non una sospensione in senso tecnico che possa considerarsi ulteriore a quanto indicato al comma 1. Tale lettura è anche incompatibile con il dettato del comma 1 dell’art. 12 che non parla in alcun modo di “proroga”.

Non vi è, dunque, nel testo normativo, alcun dato che possa supportare l’interpretazione suggerita dalla S., il cui esito, peraltro, si appalesa privo di razionalità e di qualsivoglia giustificazione logica. Anche perché la stretta corrispondenza voluta dal legislatore, nell’invocato comma 1 dell’art. 12, D.Lgs. n. 159 del 2015, tra i termini di versamento, i termini processuali e i termini di prescrizione e decadenza, impone di ritenere che quello che vale per l’un termine vale per gli altri.

Per cui, se la nozione tecnica di sospensione, con il fermo del termine e spostamento a 542 giorni dopo la data di cessazione del fermo, non vale, come chiaramente si evince dal dettato normativo, né per i termini dei versamenti scadenti, né per i termini degli adempimenti processuali, né per i termini di prescrizione e decadenza in scadenza, non si vede perché debba valere per i termini di decadenza e prescrizione meramente di passaggio (dei quali non si rinviene menzione alcuna nelle disposizioni normative esaminate) tra l’8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021.

L’unica lettura possibile, dunque, anche alla luce di un’interpretazione costituzionalmente orientata in relazione all’esigenza di certezza insita nel termine decadenziale e prescrizionale, e, altresì, alla luce del divieto stabilito dall’art. 3, comma 3, della Legge n. 212 del 2000, è quella di intendere il primo comma dell’art. 12, D.Lgs. n. 159 del 2015 come disposizione generale, in forza della quale la durata del “fermo” (utilizzandosi, quindi, la parola “sospensione” nel significato comune) del termine dei versamenti, dei termini processuali e dei termini di prescrizione e decadenza, dev’essere uguale per tutti i termini, lasciandosi, poi, al legislatore, deputato ad occuparsi delle singole emergenze, il compito di determinarne specificamente la durata e disciplinare la ripresa. Limitandosi la norma generale a dettare qualche disposizione, salvo diversa scelta normativa dello specifico legislatore emergenziale, per la ripresa dei

versamenti e per i termini di prescrizione e di decadenza “scadenti” nell’anno o negli anni del periodo di “fermo”. La cui differenziata declinazione temporale dell’una (ripresa dei versamenti) rispetto all’altra (proroga dei termini di prescrizione e decadenza), pur con richiamo, per entrambe, al “periodo di sospensione” di cui al comma 1 dello stesso art. 12 D.Lgs. n. 159 del 2015, viepiù avvalorata che la parola “sospensione” è stata sempre usata dal legislatore nell’accezione comune di “cessazione temporanea di un’attività o di una situazione”.

Di conseguenza, non disponendo il comma 1 dell’art. 12 D.Lgs. n. 159 del 2015, richiamato dall’art. 68, comma 1, D.L. n. 18 del 2020, null’altro che il parallelismo della durata di “fermo” dei diversi termini, e non trattandosi, qui, di termini di prescrizione scadenti negli anni riferibili al periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, per i quali soli vale il disposto dell’art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 159 del 2015, richiamato dall’art. 68 D.L. n. 18 del 2020, deve intendersi che, non operando, nel caso, quell’unica disposta “proroga”, restano ferme le normali scadenze.

Un tale esito pare discendere da una scelta normativa assolutamente logica, non essendovi nemmeno più, passata l’emergenza, la necessità, né di tutelare i contribuenti, né di esonerare gli Uffici dallo svolgimento delle loro attività. Tanto è vero che, come normativamente disposto, mentre i versamenti scadenti nel

periodo dal’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 andavano effettuati entro il 30 settembre 2021, a partire dal 1° settembre 2021, sono riprese le attività di notifica di cartelle, avvisi di addebito, avvisi di accertamento e le ordinarie procedure di riscossione.

Di conseguenza, la S. aveva tutto il tempo per provvedere alle ulteriori attività di riscossione relative alle ingiunzioni di cui trattasi, scadendo il relativo termine di prescrizione abbondantemente un anno dopo, alle date dell’8 settembre 2022 e del 26 ottobre 2022.

Non avendo la S. provveduto, il ricorso va accolto, in ragione della maturata prescrizione.

Quanto alle spese, tenuto conto dell’avvenuto annullamento in autotutela dell’ingiunzione di pagamento n. (...) operato dalla S. e delle non propriamente chiare disposizioni della normativa emergenziale, ricorrono i motivi normativamente previsti per la loro compensazione tra le parti.

#### P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Prato, Sez. II, in composizione monocratica, sciolta la riserva, dichiarata la cessazione della materia del contendere con riferimento all’ingiunzione di pagamento n. (...) annullata dalla S. in autotutela, accoglie il ricorso con riferimento alle altre ingiunzioni, annullando gli atti impugnati. Spese compensate.

## Prescrizione e decadenza dei termini post COVID-19: la parola alla Cassazione di Giulio Bartoli (\*) e Alessandro Maria La Regina (\*\*)

La corretta applicazione in campo tributario dei concetti giuridici di prescrizione e decadenza rappresenta un tema in oggi assai dibattuto, sia in sede dottrinale che giurisprudenziale. Le questioni si sono ulteriormente complicate con la normativa COVID-19, che ha “congelato” a più riprese termini di prescrizione, decadenza, versamenti, e chi più ne ha, più ne metta. Lo scontro giurisprudenziale è tutt’ora aperto, tanto che, da ultimo, sia la Corte di Giustizia Tributaria di Gorizia, sia la Corte di Giustizia Tributaria di Lecce, con rinvio pregiudiziale, hanno rimesso la questione sulla sospensione dei termini accertativi dall’8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 al vaglio della Corte di cassazione, la quale si troverà a breve a decidere in merito. Proprio all’interno di questo acceso dibattito si inserisce la sentenza della Corte di Giustizia tributaria di I grado di Prato n. 153/2024, la quale, sposando la tesi favorevole al contribuente, accoglie il ricorso statuendo la prescrizione del credito tributario avanzato da un Agente della riscossione locale ed al contempo effettua un’accurata ricognizione molto dettagliata della questione, onde fornire una via d’uscita da una vera e propria “giungla” normativa, tale da mettere in seria difficoltà anche il più accreditato degli interpreti.

(\*) Dottore Commercialista in Firenze, Prato e Pistoia

(\*\*) Dottore Commercialista in Firenze, Prato e Pistoia

Prescrizione e decadenza: due nozioni largamente usate quando non abusate, croce e delizia quotidiana per ogni difensore tributario.

Da un lato, infatti, queste costituiscono le principali “armi” per impostare una corretta difesa del contribuente in giudizio; allo stesso tempo, tuttavia, rappresentano due concetti giuridici tradizionalmente difficili da padroneggiare in qualsiasi ambito del diritto, dal civile al penale (1).

Ovviamente il diritto tributario non fa eccezione, anzi: il suo metodico procedere mediante l'accumulo di norme giuridiche, articoli di legge, paragrafi, commi e lettere, espressione di una volontà del legislatore improvvisata e priva di qualsiasi sistematicità, ha notevolmente complicato la comprensione e di conseguenza la corretta applicazione di questi due concetti, sia in sede di legittimità, che di merito (2).

La sentenza in commento n. 153 del 2 ottobre 2024, emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, in composizione monocratica, consente in questa sede di fare il punto sulla questione anche e soprattutto alla luce dell'introduzione, ormai più di quattro anni orsono, della normativa emergenziale relativa alla notifica degli atti tributari connessa all'emergere della pandemia da COVID-19.

Nella vicenda trattata la ricorrente, in qualità di liquidatore di una società di persone, proponeva ricorso avverso un preavviso di pignoramento, opponendosi contestualmente alle ingiunzioni ad esso prodromiche, notificata dall'Agente comunale della riscossione *pro tempore*.

La ricorrente eccepiva, sostanzialmente, sia l'omessa notifica delle suddette ingiunzioni di pagamento, sia la prescrizione della pretesa tributaria, stante il decorso del termine dei cinque anni - dalla data di notifica delle ingiunzioni di

pagamento alla data di notifica dell'atto opposto - previsti dalla normativa per i tributi locali.

La medesima ricorrente evidenziava, altresì, come non fosse invocabile la c.d. sospensione COVID di cui agli artt. 68, D.L. n. 18/2020, e art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 159/2015, perché “la prescrizione non scadeva nel periodo dall'8/03/2020 al 31/08/2021”, ma successivamente.

Controparte, regolarmente costituitasi in giudizio, affermava invece che occorreva applicare la “sospensione COVID” di 542 giorni perché la normativa del periodo emergenziale era da intendersi valevole per tutti i termini di decadenza e prescrizione “in corso” nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021.

Secondo quest'ultima, infatti, “la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza risultava stabilita dal comma 1 dell'art. 12, D.Lgs. 159/2015, richiamato dal comma 1 dell'art. 68 del D.L. n. 18/2020 per il corrispondente periodo di tempo della sospensione dei versamenti”.

L'esito del giudizio è coinciso con l'accoglimento del ricorso avanzato dal ricorrente liquidatore della società estinta, sulla conclusione che “un tale esito pare discendere da una scelta normativa assolutamente logica, non essendovi nemmeno più, passata l'emergenza, la necessità, né di tutelare i contribuenti, né di esonerare gli Uffici dallo svolgimento delle loro attività. Tanto è vero che, come normativamente disposto, mentre i versamenti scadenti nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 andavano effettuati entro il 30 settembre 2021, a partire dal 1° settembre 2021 sono riprese le attività di notifica di cartelle, avvisi di addebito, avvisi di accertamento e le ordinarie procedure di riscossione”.

Come si vedrà, e a prescindere dalla difficile (a dir poco) lettura delle norme citate,

(1) Per approfondire il tema si citano solo a titolo indicativo considerata la vastità del tema e la quantità considerevole di dottrina sull'argomento: F. Carpi - M. Taruffo, *Commentario breve al Codice di procedura civile*, CEDAM, 2023; A. Torrente - P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2023; A. Benigni - R. Maglio, *Decadenza e prescrizione nel diritto tributario*, Torino, 2022; A. Lepore, *Prescrizione e decadenza. Contributo alla Teoria del “giusto rimedio”*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012; G. Mollese, *Prescrizione e decadenza*, Milano, 2009; L. Viola, *Prescrizione e decadenza. Come farle valere in giudizio e relative*

*strategie processuali*, CEDAM, 2015; M. Gerardo - A. Mutarelli, *Prescrizione e decadenza nel diritto civile*, Torino, 2011.

(2) In merito alla decadenza, di particolare pregio è la sentenza della Corte costituzionale, n. 280/2005, in cui è stato sancito l'obbligo di notificazione della cartella di pagamento entro un termine perentorio, non essendo possibile esporre il contribuente *sine die* all'azione del Fisco. Si veda anche Cassazione, sentenze nn. 16435/2009 e 10/2004. Sulla prescrizione, tra le ultime, Cassazione, nn. 11182/2024; 12528/2024; 21811/2023.

l'interpretazione giurisprudenziale della sentenza in commento appare indubbiamente condivisibile. Anche se non può non rimarcarsi un giudizio estremamente negativo sulla formazione, nonché sulle modalità di introduzione di una normativa emergenziale, a livello, sia amministrativo, sia processuale, talmente confusa e di difficile interpretazione da far sorgere più di un sospetto sui reali intenti connessi alla sua redazione (3).

### **Prescrizione e decadenza in ambito tributario**

Merita in questa sede approfondire, seppur brevemente, il tema connesso al significato di prescrizione e decadenza, istituti spesso confusi nella pratica, benchè molto diversi tra loro, sia dal punto di vista strettamente teorico, sia dal punto di vista della loro concreta applicazione. Con il termine prescrizione, la cui disciplina si basa essenzialmente sul disposto dell'art. 2934 e seguenti del Codice civile, si intende l'effetto derivante da un comportamento di inerzia prolungata nell'esercizio di un diritto da parte del titolare di quest'ultimo: un'inerzia, questa, tale da presumere l'abbandono del diritto stesso da parte del medesimo titolare. Il periodo di tempo oltre il quale tale prescrizione si presume avvenuta è determinato dalla legge in base a ciascuna tipologia di diritto, mentre l'inizio del decorso del periodo di tempo, poiché il fondamento della prescrizione consta nell'inerzia della parte, decorre dal momento in cui il diritto può essere fatto valere (art. 2935 c.c.). Nell'ambito dei crediti tributari, l'avverarsi di tale momento è stato variamente ipotizzato: senza scendere in ulteriori dettagli che esulano dal contesto in cui ci troviamo, per i tributi erariali il momento in cui inizia a decorrere la prescrizione è individuato a partire dal primo gennaio dell'anno successivo in cui il credito tributario diventa

esigibile, mentre per ciò che concerne il momento della riscossione, il termine prescrizione decorre dalla notifica della cartella esattoriale (che "costituisce già atto di esercizio del diritto di credito, idoneo ad interrompere il decorso del termine prescrizione", afferma la Cassazione civile, ordinanza n. 6350/2023). Pertanto, ogni qual volta intendiamo far valere l'avvenuta prescrizione di un credito vantato dall'Erario, dobbiamo calcolare il tempo trascorso tra il momento iniziale in cui il diritto può essere azionato e il momento presente, al netto di eventuali atti interruttivi della prescrizione (vedi art. 2943 c.c.) che azzerano il tempo trascorso, e che fanno nuovamente ripartire il decorso del tempo necessario alla maturazione della prescrizione dal momento della conoscenza giuridica di tali atti da parte del legittimo destinatario.

Sull'ampiezza dell'intervallo di tempo decorso il quale si verifica l'effetto prescrittivo si è scatenato un aspro contrasto dottrinale che ancora oggi vede contrapposti gli Uffici delle imposte e i difensori tributari, i cui effetti si riflettono in sede giurisprudenziale con plurime sentenze, le più diverse tra loro.

Tuttavia, da un'analisi delle ultime decisioni giurisprudenziali in ordine temporale, sembrerebbe sopito il dibattito tra la durata quinquennale o decennale del termine di prescrizione delle imposte dirette, indirette, tributi locali e altri tributi in genere, sanzioni e interessi connesse ai tributi.

Sul punto, la Corte di cassazione appare ormai granitica nell'affermare che il termine di prescrizione dei tributi erariali è decennale (4), in ragione del carattere di autonoma obbligazione discendente dai singoli periodi di imposta, riducendo a quinquennale, invece, la prescrizione dei tributi locali (IMU, ICI, TARI, ecc.), contributi consortili e diritti camerali, e a triennale la prescrizione della tassa automobilistica (5).

(3) M. Di Sarli, "I principi transitori di redazione del bilancio ai tempi del Coronavirus: tra vecchie interpretazioni e nuovi chiarimenti dopo il Decreto Rilancio", A. Marcheselli, "COVID-19 e analfabetismo giuridico di ritorno: ciò che la pandemia non deve insegnarci: appunti per evitare il ritorno al Medio Evo" e C. Glendi, "Le caotiche mutazioni dei termini del processo tributario durante

la pandemia da Coronavirus", tutti contenuti nel volume *Pandemia da "COVID-19" e sistema tributario*, Pisa, 2021.

(4) *Ex multis*, Cass., SS.UU., sent. n. 11676/2024; si veda anche Cass., sent. n. 33213/2023.

(5) Cfr. Cass., ord. n. 11182 del 26 aprile 2024.

Mai contestata (nonostante qualche sentenza “creativa” di merito) (6), invece, la durata quinquennale della prescrizione di sanzioni e interessi connessi ai tributi, espressamente previsti. Così, ad esempio, dall’art. 2948, n. 4, c.c. per gli interessi, e dall’art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997 per le sanzioni (7).

Del tutto diverso dal precedente è l’istituto della decadenza.

Questo concetto indica il termine inderogabile, frutto di una norma specifica, affinché un soggetto possa esercitare un diritto di cui è titolare. Diversamente dalla prescrizione, l’istituto non si basa quindi sul comportamento soggettivo rappresentato dall’inerzia di un soggetto, ma sul fatto oggettivo costituito dal mancato esercizio di un diritto in un lasso di tempo prestabilito dalla legge. L’ambito temporale in questione assume carattere eccezionale in quanto prescrivibile unicamente *ex lege*, in deroga al principio generale del libero esercizio dei propri diritti, ai fini di esigenza di certezza dei rapporti giuridici.

In materia tributaria, relativamente ad atti accertativi e/o atti esattivi, come assai noto, la legislazione quasi sempre prevede termini di decadenza per la notificazione della cartella di pagamento. Così, d’altro lato, l’art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, in materia di termini di accertamento dei tributi erariali.

E così, ancora esemplificando, il termine di decadenza consiste nel periodo di tempo entro cui l’Amministrazione finanziaria può procedere all’accertamento, alla liquidazione delle imposte o all’iscrizione a ruolo. La prescrizione, invece, consiste nel termine entro cui si estingue il diritto di credito già acquisito dall’Amministrazione finanziaria con l’attività di accertamento (8).

In ambito tributario, pertanto, rilevano sia la prescrizione, sia la decadenza: la decorrenza di ciascuno parte da momenti diversi. Va da sé come, una volta impedita la decadenza, il diritto rimane soggetto unicamente alle regole della prescrizione.

Come è ben possibile immaginare, il dibattito in ambito tributario in merito alla corretta applicabilità dei termini di decadenza si è sviluppato in ambiti ben più limitati rispetto a quello sulla prescrizione, anche e soprattutto perché i termini decadenziali sono sempre stati previsti da norme specifiche, piuttosto costanti nel tempo. L’ingresso nel nostro ordinamento di una serie di leggi *ad hoc*, atte a fronteggiare la crisi organizzativa dell’apparato statale a seguito dell’emergenza pandemica, ha poi ulteriormente scatenato i commentatori sulle modalità della loro corretta applicazione.

### **Normativa di emergenza tra “deroghe”, “sospensioni” e “proroghe”**

La legislazione *post* pandemica (afferente la prescrizione e la decadenza, ma non solo) poggia su di un impianto monopoietico evidentemente frutto di improvvisazione da parte del legislatore che, a causa anche dell’estrema incertezza dei tempi allora vissuti, si sostanzia in una serie di prescrizioni elaborate a strati sovrapposti tra loro. Per l’interprete, riuscire a trovare una soluzione giuridica al loro interno ha rappresentato e rappresenta tutt’oggi un’impresa a dir poco ardua (9).

Sono state introdotte, durante la pandemia, diverse e successive norme relative alla sospensione dei termini, sia di prescrizione sia di decadenza, degli atti impositivi ed esattivi.

In breve, una prima “sospensione” è stata introdotta dall’art. 157 del D.L. n. 34/2020, che ha previsto l’apertura di una “finestra” temporale, corrispondente all’intero anno solare 2021, deputata alla notifica degli atti di accertamento per gli atti per i quali i termini di decadenza scadevano nel periodo compreso tra l’8 marzo e il 31 dicembre 2020, nonché una proroga di un anno per tutte le cartelle di pagamento relative agli anni di imposta 2017 e 2018.

L’ambito applicativo della suddetta norma è stato successivamente esteso con l’introduzione del D.L. n. 18/2020 (c.d. Cura Italia), la cui versione

(6) Tra le ultime, CGT I° grado di Firenze, sentenza n. 64/2024; CGT I° grado di Varese, sentenza n. 157/2024.

(7) Cass., ord. n. 23099/2024 e ord. n. 5220/2024.

(8) Chiarissima, sul punto, la Cassazione con la sentenza n. 21810/2022.

(9) Sul tema, si legga il commento di A. Carinci, “L’azione dell’agente della riscossione ai tempi dell’epidemia di COVID-19”, contenuto in *Pandemia da “COVID-19” e sistema tributario*, cit.

originaria del 17 marzo 2020 è stata integrata da ben venti (!) modifiche successive, l'ultima delle quali in vigore dal primo gennaio 2023.

L'art. 67 del sopra citato Decreto legge, rubricato "Sospensione dei termini relativi all'attività degli Uffici degli enti impositori", prevede che, "con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli Uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 12, commi 1 e 3, del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159"; al contempo, il comma 1 dell'art. 68 prescrive una generica sospensione dei termini di versamento coattivo dei tributi portati dalle cartelle di pagamento e avvisi di accertamento, ossia "con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del Decreto-Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122. [...] Si applicano le disposizioni di cui all'art. 12 del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159". Infine, il comma 4-bis del cit. art. 68 ha previsto una sorta di ulteriore e specifica "proroga dei termini" relativa alle cartelle di pagamento (10). Dalla lettura dei citati disposti, appare come direttamente la questione relativa all'ambito di applicazione dell'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015, espressamente richiamato dagli articoli citati, il cui comma 1 prescrive una generica "sospensione" emergenziale dei termini processuali, nonché di prescrizione e decadenza, "in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e

riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione", mentre il comma 2, con specifico riferimento ai "termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli Uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali [...] che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione", prevede una loro proroga "in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione".

Anticipiamo subito come proprio sul valore semantico del termine "sospensione" si sviluppa il nodo gordiano della questione. Infatti, in aggiunta alla difficoltà insita nel muoversi all'interno di questa vera e propria "selva oscura", le cose si complicano ulteriormente (come vedremo tra poco nel caso concreto) quando la volontà indiscriminata del legislatore nel voler concedere delle "proroghe" porta inesorabilmente a confondere concetti estremamente differenti tra loro quali versamenti delle imposte, prescrizione e decadenza.

### La sentenza in commento

Il punto nodale della sentenza verte sul significato da attribuire al termine "sospensione", concetto questo adattato dal legislatore alle sue necessità in maniera piuttosto elastica: afferma infatti la sentenza in commento come, "a leggere in combinato disposto i due testi normativi (art. 68, comma 1, D.L. n. 18/2020 e art. 12 comma 1, D.Lgs. n. 159/2015), ne deriva che la sospensione dei termini dei versamenti in scadenza nel

(10) Si riporta testualmente: "4-bis. Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'art. 157, comma 3, lettere a), b), e c), del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77, sono prorogati: a) di dodici mesi, il termine di cui all'art. 19, comma 2, lettera a), del Decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112; b) di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente, i termini di decadenza e prescrizione relativi alle stesse entrate". Da una lettura attenta, questa seconda proroga sembra

aver abrogato implicitamente la "vecchia" proroga dei 14 mesi prevista dall'art. 157 del D.L. n. 34/2020, lasciando spazio a quella dei 24 mesi relativamente alla notifica di: a) cartelle di pagamento relative a entrate tributarie/non tributarie derivanti da affidamenti all'agente della riscossione nell'8 marzo 2020 (o 21 febbraio 2020) - 31 agosto 2021 (in luogo del 30 giugno 2021) e, successivamente, fino al 31 dicembre 2021; b) cartelle di pagamento (escluse quelle riferite alle entrate degli enti territoriali) derivanti da affidamenti all'agente della riscossione anche successivamente al 31 dicembre 2021, relative a dichiarazioni presentate nel 2018. Si ritiene *contra legem* la cumolazione delle due sospensioni (con scadenza addirittura prorogata al 28 febbraio 2025), cfr. A. Cissello, *Termini di notifica delle cartelle di pagamento*, Eutekne, 2023.

periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 comporta, per un corrispondente periodo di tempo, la sospensione dei termini per gli adempimenti anche processuali e la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione"; alla luce di ciò, occorre interrogarsi su "cosa il legislatore abbia inteso usando la parola 'sospensione' riferita al 'corrispondente periodo di tempo' per i termini relativi a tutte e tre le diverse attività menzionate".

L'agente della riscossione, costituitosi in giudizio, ha teso far prevalere, *pro domo sua*, il disposto del comma 1 dell'art. 12 citato, applicando una proroga di ben 542 giorni (coincidenti con il periodo emergenziale compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021) alla prescrizione degli atti dalla medesima notificati alla ricorrente, il cui termine di prescrizione andava comunque a scadere dopo il 31 agosto 2021.

La sentenza è invece di diverso avviso, e si concentra sulla valenza assolutamente generica ed indicativa da attribuire al termine sospensione di cui all'art. 12, in quanto il legislatore, con riguardo ad ogni singola fattispecie (prescrizione, versamento, decadenza, notifica cartelle e atti in genere) ha successivamente disciplinato il regime delle sospensioni e delle proroghe con specifiche norme *ad hoc*; si osservi, ad esempio, l'ambito temporale entro cui operare il versamento dei tributi (vedi art. 62, comma 6, D.L. n. 18/2020) ma soprattutto i termini di prescrizione e di decadenza degli atti impositivi all'interno dei territori dello Stato colpiti da eventi eccezionali che, secondo il comma 2 dello stesso art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015, quando scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione. In breve, per quanto riguarda il computo dei termini di prescrizione e di decadenza, andranno verificate le singole leggi di imposta dedicate alle

single fattispecie (nel nostro caso, afferenti la prescrizione del tributo locale) e non, come pretendono gli Uffici fiscali, rivolgersi al contenuto dell'art. 12, trasformandolo in una sorta di salvacredito generale a loro vantaggio.

Che tale uso possa trasformarsi in un vero e proprio "abuso" ne è cosciente la stessa sentenza in commento, quando afferma come "l'unica lettura possibile, dunque, anche alla luce di un'interpretazione costituzionalmente orientata in relazione all'esigenza di certezza insita nel termine decadenziale e prescrizionale, e, altresì, alla luce del divieto stabilito dall'art. 3, comma 3, della Legge n. 212/2000, è quella di intendere il comma 1 dell'art. 12, D.Lgs. n. 159/2015, come disposizione generale, in forza della quale la durata del 'fermo' (utilizzandosi, quindi, la parola 'sospensione' nel significato comune) del termine dei versamenti, dei termini processuali e dei termini di prescrizione e decadenza, dev'essere uguale per tutti i termini, lasciandosi, poi, al legislatore, deputato ad occuparsi delle singole emergenze, il compito di determinarne specificamente la durata e disciplinare la ripresa. Limitandosi la norma generale a dettare qualche disposizione, salvo diversa scelta normativa dello specifico legislatore emergenziale, per la ripresa dei versamenti e per i termini di prescrizione e di decadenza 'scadenti' nell'anno o negli anni del periodo di 'fermo'". L'interpretazione data nella sentenza in commento peraltro coincide con quella della dottrina prevalente, secondo la quale il D.L. n. 41/2021 avrebbe disciplinato in modo esaustivo il tema delle varie proroghe, e dunque l'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015 non potrebbe più *de facto* operare. Pertanto, conclude la sentenza, con riferimento al caso di specie costituito da atti il cui termine prescrizionale non spirava nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021, "per i quali soli vale il disposto dell'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 159/2015, richiamato dall'art. 68 D.L. n. 18/2020, deve intendersi che, non operando, nel caso, quell'unica disposta 'proroga', restano ferme le normali scadenze".

## Una storia infinita: adesso “tocca” alla Cassazione decidere

È indubbio che la sentenza in commento appare molto ponderata. Tuttavia, quello che emerge all’attenzione dell’osservatore più smaliziato è il sentore di un farraginoso apparato normativo “salva tutto”, pensato con l’ulteriore finalità di salvare tutta una attività accertativa precedente l’emergenza COVID che, per le ben note mancanze strutturali degli Uffici, non è stata instradata nei tempi prescritti dal legislatore.

Da una lettura delle ultime sentenze sull’argomento, il tema dell’applicabilità o meno dell’art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015 è emerso con particolare riferimento a quanto previsto dal sopra citato art. 67, comma 1, del D.L. n. 18/2020 e della correlata sospensione di 85 giorni (corrispondenti al periodo compreso tra l’8 marzo e il 31 maggio 2020) dei termini di prescrizione e di decadenza degli atti impositivi.

L’attualità del tema in questione è attestata da due recentissime ordinanze, la n. 24103 del 13 novembre 2024 e la n. 1620 del 19 novembre 2024 emesse rispettivamente dalle Corti di Giustizia di primo grado di Gorizia e di Lecce (11), che hanno ritenuto sussistenti i presupposti richiesti dall’art. 363-bis cit. per investire la Suprema Corte di cassazione del rinvio pregiudiziale al fine di risolvere i dubbi interpretativi di cui abbiamo finora trattato.

Entrambe le Corti di Giustizia hanno lamentato l’assenza di un orientamento univoco sul tema, documentando l’ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale di merito e avanzando la richiesta di un pronunciamento interpretativo da parte degli Ermellini, domandando “se la proroga prevista dall’art. 67, 1° e 4° comma, del D.L. n. 18/2020 si applichi, sia in riferimento alle entrate tributarie dello Stato che di quelle degli enti locali, a tutte le

annualità i cui termini di accertamento erano ancora aperti nel 2020, ovvero solo a quelle il cui termine spirava il 31 dicembre 2020”.

Due sono gli orientamenti principali che nel frattempo si sono consolidati sul tema.

Il primo, maggiormente teso a preservare un corretto equilibrio tra diritto di difesa e potestà impositiva, ritiene applicabile l’allungamento di 85 giorni dei termini di decadenza unicamente agli accertamenti il cui termine finale veniva a scadere entro il 31 dicembre 2020 (12).

Il secondo orientamento vede invece alcune Corti di primo grado (13) sostenere come il legislatore non abbia specificato che la prevista sospensione fosse applicabile ai soli atti da notificare entro il 31 dicembre 2020, ma a tutte le attività che erano in corso dall’8 marzo al 31 maggio 2020; conseguentemente, la sospensione degli 85 giorni sarebbe applicabile a tutte le attività pendenti nel periodo di sospensione e quindi per le annualità dal 2015 al 2020 (14).

L’attenzione degli interpreti, adesso, è tutta concentrata sul verdetto che Suprema Corte dovrà emettere.

Da parte degli scriventi, si auspica la conferma di un indirizzo sulla questione conforme ai principi enunciati dalla sentenza in commento, sebbene riferito all’art. 67, comma 1, D.L. n. 18/2020. L’estensione arbitraria di una proroga già iniqua per le ragioni di difesa dei contribuenti, infatti, rafforzerebbe oltremodo il potere impositivo degli Uffici senza il supporto di un dettato normativo univoco, ma basandosi esclusivamente su di una interpretazione di tipo giurisprudenziale, con il rischio concreto di alimentare inutilmente il contenzioso sull’argomento.

Purtroppo, anche questa ipotesi non sarebbe una novità.

(11) Si veda L. Ambrosi - A. Iorio, “Accertamenti sospesi per COVID, sull’estensione parola alla Cassazione” nonché F. Foglia, “Proroga COVID su accertamenti IMU: rinvio in Cassazione tra dubbi normativi e impatti sulla fiscalità locale”, entrambi in *Il Sole-24 Ore, Norme e Tributi*, 2024.

(12) Si osservino, in aggiunta alla sentenza in commento, *ex multis*, CGT di 1° grado di Bari, n. 854/2024, CGT di 1° grado di Latina, n. 974/2023, CGT di 1° grado di Prato, n. 87/2023, CGT di 1° grado di Milano, n. 537/2023 e CGT di 1° grado di Torino, n. 890/2022.

(13) Cfr. CGT di 1° grado di Caltanissetta, n. 343/2/2024; CGT 1° grado di Catania, n. 255/9/2024; CGT 1° grado di Ascoli Piceno, n. 37/01/2024.

(14) Alla stregua di quanto sostenuto dall’Agenzia delle entrate nella propria circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, ove al punto 5.9 si precisa che: “Tale sospensione, pertanto, già determina, (...) lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020”.

# Indici

## Indice degli Autori

### Bartoli Giulio

Prescrizione e decadenza dei termini post COVID-19: la parola alla Cassazione ..... **87**

### Beghin Mauro

L'interpretazione della documentazione aziendale nell'accertamento dei ricavi non contabilizzati: il caso dei tabulati generati da E-bay ..... **24**

### Carinci Andrea

L'ircocervo ideato dalla Cassazione: la responsabilità sussidiaria ma autonoma del rappresentante di enti non riconosciuti ..... **78**

### Eusepi Sarah

L'immediata esecutività delle sentenze tributarie tra obiettivi di uguaglianza processuale e distonie normative ..... **69**

### La Regina Alessandro Maria

Prescrizione e decadenza dei termini post COVID-19: la parola alla Cassazione ..... **87**

### Lovisolò Antonio

Superamento (limitato) del "doppio binario" e funzione interpretativa del giudice tributario, con particolare riferimento all'applicazione di presunzioni legali ..... **16**

### Manoni Elisa

Esibizione DJ set: ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti la differenza la fa la "musica creativa" ... **56**

### Orazzini Giulia

Gli effetti tributari del disconoscimento civilistico del contratto: il caso della riqualificazione dell'appalto in somministrazione (illecita) di lavoro ..... **44**

### Raffetto Lucilla

Confisca doganale nel contrabbando depenalizzato: profili di illegittimità costituzionale in relazione all'IVA all'importazione ..... **6**

### Salanìtro Guido

Spezzatino di unità immobiliare, classificazione catastale e criterio della prevalenza ..... **36**

### Ugolini Lorenzo

Confisca doganale nel contrabbando depenalizzato: profili di illegittimità costituzionale in relazione all'IVA all'importazione ..... **6**

## Indice Cronologico

### Sezioni Unite

Cassazione, SS.UU., Ord. 4 luglio 2024, n. 18284  
Cassazione, SS.UU., Sent. 4 luglio 2024, n. 18286

### Corte di cassazione

Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980 ..... **75**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074 ..... **65**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024, n. 14090 ..... **51**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024, n. 16279 ..... **40**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 17 giugno 2024, n. 16738 ..... **31**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 19 giugno 2024, n. 16943 ..... **22**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024, n. 26482 ..... **13**

### Corte di Giustizia tributaria di I grado

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153 ..... **83**

## Repertorio

### Accertamento

#### Accertamento analitico-induttivo

Tabulati rilasciati da E-bay - Valore presuntivo - Rilevanza  
(Cassazione, Sez. trib., Ord. 19 giugno 2024, n. 16943, con commento di M. Beghin) ..... **22**

#### Notifiche

Associazioni sportive dilettantistiche - Notifica dell'atto impositivo nei confronti del solo soggetto che ha agito per conto dell'associazione - Legittimità - Omessa notifica all'associazione - Irrilevanza  
(Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980, con commento di A. Carinci) ..... **75**

### Catasto

#### Classamento

Procedura DOCFA in base alla cd. legge sugli imbulonati - Attribuzione della categoria A/10 in luogo della categoria D/5 - Inammissibilità - Separazione materiale e organizzativa degli uffici direzionali dai locali operativi - Irrilevanza  
(Cassazione, Sez. trib., Ord. 17 giugno 2024, n. 16738, con commento di G. Salanìtro) ..... **31**

### Dogane

#### Dazi

Contrabbando semplice - Mancato pagamento dell'IVA all'importazione - Confisca doganale in aggiunta

alle sanzioni amministrative - Dubbi di legittimità costituzionale - Sussistenza  
(Cassazione, SS.UU., Ord. 4 luglio 2024, n. 18284, con commento di L. Ugolini e L. Raffetto) .....

5

Confisca doganale - Evasione dei dazi - Sanzione soggetta al principio di proporzionalità - Esclusione - Misura di sicurezza - Configurabilità - Rilevanza rispetto all'IVA all'importazione - Esclusione  
(Cassazione, SS.UU., Sent. 4 luglio 2024, n. 18286, con commento di L. Ugolini e L. Raffetto) .....

5

## IVA

### Detrazione

Nullità del contratto di cessione del bene e relativa fattura emessa dal cedente - Diritto alla detrazione da parte del cessionario - Sussistenza - Assenza di elementi per qualificare l'operazione come fittizia o come evasione o abuso di diritto - Necessità  
(Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024, n. 16279, con commento di G. Orazzini) .....

## Processo tributario

### Giudicato

Automatica autorità di cosa giudicata tra processo penale e tributario - Esclusione - Reati fiscali - Sentenza penale irrevocabile di condanna o assoluzione - Irrilevanza sul giudizio tributario - Risultanze della sentenza penale - Valutazione autonoma del giudice tributario - Necessità - Regole da applicare ai fini fiscali - Rilevanza  
(Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024, n. 26482, con commento di A. Lovisolo) .....

### Sentenza

Sentenze per il pagamento di somme a favore del contribuente emesse dopo il 1° gennaio 2016 - Natura precettiva - Configurabilità - Esecutività delle sentenze - Necessità  
(Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074, con commento di S. Eusepi) .....

65

## Riscossione

### Termini

Normativa emergenziale post pandemia - Termini processuali, di prescrizione e decadenza, di versamento - Art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 159/2015 - Valenza generale - Parallelismo della durata di sospensione dei termini - Sussistenza - Sospensione dei termini dei versamenti tra l'8 marzo 2000 e il 31 agosto 2021 - Sussistenza - Scadenza dei termini di prescrizione al di fuori di tale periodo - Delega al legislatore

(Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153, con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina) .....

83

## Tributi locali

### Imposta sugli intrattenimenti

Musica creata, arrangiata e mixata personalmente dal DJ - Equiparabilità fiscale ad uno spettacolo - Imposta sugli intrattenimenti - Esclusione - Aliquota IVA del 10% - Applicabilità  
(Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024, n. 14090, con commento di E. Manoni) .....

51

## Sistematico

### R.D. 28 ottobre 1940, n. 1443

#### Approvazione del codice di procedura civile

40

#### Art. 337- Sospensione dell'esecuzione e dei processi

*esecutività delle sentenze tributarie*  
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074  
con commento di S. Eusepi .....

65

### R.D. 16 marzo 1942, n. 262

#### Approvazione del testo del Codice civile

#### Art. 38 - Obbligazioni

*notifica dell'atto impositivo per gli enti non riconosciuti*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980  
con commento di A. Carinci .....

13

75

#### Art. 1292 - Nozione della solidarietà

*notifica dell'atto impositivo per gli enti non riconosciuti*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980  
con commento di A. Carinci .....

75

### D.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142

#### Approvazione del Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano

#### Art. 63 - Destinazione prevalente dell'unità immobiliare

*spezziamento di unità immobiliare e classificazione catastale*  
- Cassazione, Sez. trib., Ord. 17 giugno 2024, n. 16738  
con commento di G. Salanitro .....

31

# Indici

## D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

### Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

#### Art. 70 - Applicazione dell'imposta

*confisca doganale per contrabbando semplice e IVA all'importazione*

- Cassazione, SS.UU., Ord. 4 luglio 2024, n. 18284 con commento di L. Ugolini e L. Raffetto ..... 9
- Cassazione, SS.UU., Sent. 4 luglio 2024, n. 18286 con commento di L. Ugolini e L. Raffetto ..... 9

#### Art. 74 - Disposizioni relative a particolari settori

*esibizioni creative del DJ Set*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024, n. 14090 con commento di E. Manoni ..... 51

#### Art. 74-querter - Disposizioni per le attività spettacolistiche

*esibizioni creative del DJ Set*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024, n. 14090 con commento di E. Manoni ..... 51

## D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640

### Imposta sugli spettacoli

#### Art. 1 - Presupposto dell'imposta

*esibizioni creative del DJ Set*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 21 maggio 2024, n. 14090 con commento di E. Manoni ..... 51

## D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

### Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

#### Art. 39 - Redditi determinati in base alle scritture contabili

*valore indiziario dei tabulati rilasciati da gestore di piattaforma*

- Cassazione, Sez. trib., Ord. 19 giugno 2024, n. 16943 con commento di M. Beghin ..... 22

## D.P.R. 22 settembre 1988, n. 447

### Approvazione del codice di procedura penale

#### Art. 654 - Efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili o amministrativi

*giudicato penale e valutazione del giudice tributario*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024, n. 26482 con commento di A. Lovisolo ..... 13

## D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

### Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413

#### Art. 49 - Disposizioni generali applicabili

*esecutività delle sentenze tributarie*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074 con commento di S. Eusepi ..... 65

#### Art. 68 - Pagamento del tributo in pendenza del processo

*esecutività delle sentenze tributarie*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074 con commento di S. Eusepi ..... 65

#### Art. 69 - Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente

*esecutività delle sentenze tributarie*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074 con commento di S. Eusepi ..... 65

#### Art. 70 - Giudizio di ottemperanza

*esecutività delle sentenze tributarie*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 maggio 2024, n. 12074 con commento di S. Eusepi ..... 65

## D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

### Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662

#### Art. 2 - Sanzioni amministrative

*notifica dell'atto impositivo per gli enti non riconosciuti*

- Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980 con commento di A. Carinci ..... 75

## D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

### Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205

#### Art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

*detraibilità IVA in caso di nullità del contratto*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024, n. 16279 con commento di G. Orazzini ..... 40

#### Art. 8 - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

*detraibilità IVA in caso di nullità del contratto*

- Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024, n. 16279 con commento di G. Orazzini .....	40	- Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153 con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina ....	83
<b>Art. 20 - Rapporti tra procedimento penale e processo tributario</b> <i>giudicato penale e valutazione del giudice tributario</i> - Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024, n. 26482 con commento di A. Lovisolo .....	13	<b>Legge 28 dicembre 2015, n. 208</b> <b>Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)</b>	
<b>Art. 21-bis - Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione</b> <i>giudicato penale e valutazione del giudice tributario</i> - Cassazione, Sez. trib., Sent. 10 ottobre 2024, n. 26482 con commento di A. Lovisolo .....	13	<b>Art. 1, commi 21 e 22</b> <i>spezzatino di unità immobiliare e classificazione catastale</i> - Cassazione, Sez. trib., Ord. 17 giugno 2024, n. 16738 con commento di G. Salanitro .....	31
<b>Legge 27 luglio 2000, n. 212</b> <b>Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente</b>		<b>D.L. 17 marzo 2020, n. 18</b> <b>Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19</b>	
<b>Art. 7-quinquies - Vizi dell'attività istruttoria</b> <i>notifica dell'atto impositivo per gli enti non riconosciuti</i> - Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980 con commento di A. Carinci .....	75	<b>Art. 67 - Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori</b> <i>prescrizione e decadenza secondo la normativa COVID-19</i> - Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153 con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina ....	83
<b>D.L. 30 settembre 2003, n. 269</b> <b>Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici</b>		<b>Art. 68 - Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione</b> <i>prescrizione e decadenza secondo la normativa COVID-19</i> - Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153 con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina ....	83
<b>Art. 7 - Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie</b> <i>notifica dell'atto impositivo per gli enti non riconosciuti</i> - Cassazione, Sez. trib., Ord. 12 aprile 2024, n. 9980 con commento di A. Carinci .....	75	<b>D.L. 19 maggio 2020, n. 34</b> <b>Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19</b>	
<b>Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/ 112/CE</b> <b>Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto</b>		<b>Art. 157 - Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali</b> <i>prescrizione e decadenza secondo la normativa COVID-19</i> - Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Prato, Sez. II, Sent. 2 ottobre 2024, n. 153 con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina ....	83
<b>Artt. 17 e 167</b> <i>detraibilità IVA in caso di nullità del contratto</i> - Cassazione, Sez. trib., Sent. 12 giugno 2024, n. 16279 con commento di G. Orazzini .....	40		
<b>D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159</b> <b>Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23</b>			
<b>Art. 12 - Sospensione dei termini per eventi eccezionali</b> <i>prescrizione e decadenza secondo la normativa COVID-19</i>			

# Indici

---

## **D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141**

### **Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi**

#### **Art. 27- Diritti doganali e diritti di confine**

*confisca doganale per contrabbando semplice e IVA all'importazione*

- Cassazione, SS.UU., Ord. 4 luglio 2024, n. 18284 con commento di L. Ugolini e L. Raffetto ..... **5**
- Cassazione, SS.UU., Sent. 4 luglio 2024, n. 18286 con commento di L. Ugolini e L. Raffetto ..... **5**

**Omnia** Trattati giuridici

# CRISI D'IMPRESA E PROCEDURE CONCORSUALI



Diretto da **Oreste Cagnasso**  
e **Luciano Panzani**

Il Trattato offre un quadro completo  
e **organico di tutta la disciplina  
concorsuale.**

Aggiornato al **Correttivo del Codice  
della crisi** (D.Lgs.13/09/2024, n. 136)



Wolters Kluwer

Y031CL

# TUTELA I CONTRIBUENTI



## One FISCALE

presenta Esperta *Contenzioso Tributario*

Per recepire al meglio le corrette interpretazioni in materia di processo tributario, oggi c'è Esperta Contenzioso Tributario. Uno strumento di straordinaria efficacia che mette a tua disposizione i provvedimenti cardine del processo tributario commentati dai migliori esperti, i Grandi orientamenti con i principali orientamenti interpretativi della giurisprudenza di merito e di legittimità sugli argomenti maggiormente dibattuti, i quesiti, le formule e molto altro. Un patrimonio di certezze per offrire ai tuoi clienti la migliore consulenza in ogni fase del contenzioso.

Scopri di più su [info.onefiscale.it](http://info.onefiscale.it)

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA

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**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX