

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

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

1

6 gennaio 2025

Riforma fiscale:

- modifiche e impatto sui controlli per **concordato** e sanatoria
- criticità sul criterio della presenza fisica per la **residenza fiscale ai fini IRPEF**
- criterio di collegamento per la **residenza fiscale ai fini IRES**
- **imposta sostitutiva su finanziamenti** con dichiarazione integrativa "a favore"
- **invalidità** degli atti tributari e vizi di notifica

Emissione e circolazione di **obbligazioni** e titoli simili in **forma digitale**

Impugnabile l'**avviso di presa in carico** dell'agente della riscossione per vizi del presupposto atto impositivo

Giurisprudenza tributaria

ON-LINE

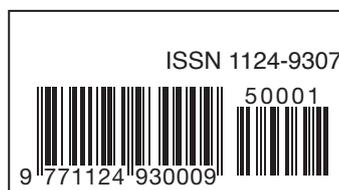


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLIX

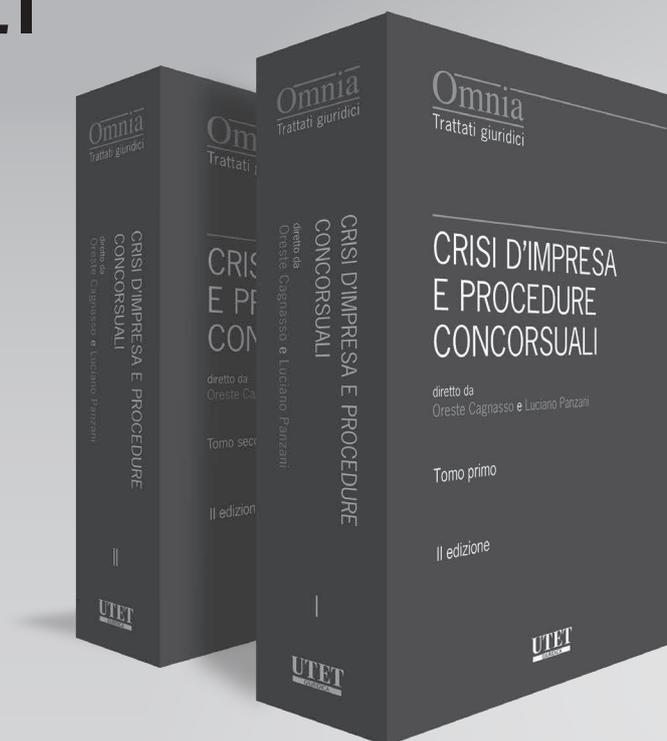


Cod. 269673

Euro 14,00

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)

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Docente della Scuola nazionale dell'amministrazione e Avvocato in Roma

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Gian Marco Committeri

Dottore commercialista in Roma

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Elbano De Nuccio

Dottore commercialista in Bari, Presidente del CNDCEC

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Stefano Loconte

Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università LUM - Avvocato in Bari

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Giovanni Valcarengi

Ragioniere commercialista e Revisore legale dei conti in Brescia

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via Bisceglie, n. 66 - 20152 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it



il fisco

Condizioni di abbonamento 2025 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2025, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2025 in formato digitale, 48 numeri, 6 Pocket digitali 399,00 euro (Iva inclusa).

Condizioni di abbonamento 2025 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2025 in formato digitale, 48 numeri, 6 Pocket digitali 798,00 euro (Iva inclusa).

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. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via Bisceglie, n. 66 - 20152 - Milano (MI)
Servizio Clienti: tel. 02/824761;
e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com
www.servizioclienti.wki.it

Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com

Modalità di pagamento: Versamento con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA, IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181 intestato a Wolters

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

WOLTERS KLUWER ITALIA Servizio Clienti
telefono 02 824761
e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com

Kluwer Italia S.r.l., oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

Una copia Euro 14,00 Arretrato € 15,00.
Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via Bisceglie, n. 66 - 20152
Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789401

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



Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 1702

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

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

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).

Approfondimento

Collaborazione Fisco-contribuente

Concordato e sanatoria: nuove modifiche e impatto sui controlli

di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi 7

IRPEF

Residenza fiscale delle persone fisiche: criticità dei primi chiarimenti sul nuovo criterio della presenza fisica

di Giuseppe Ascoli e Massimo Pellecchia 12

IRES

Criteri di collegamento per la residenza fiscale delle società da valutarsi caso per caso

di Giacomo Albano 20

Imposte indirette

Imposta sostitutiva su finanziamenti con dichiarazione integrativa "a favore": ... ma l'imposta di bollo virtuale?

di Enrico Ferrara 26

Statuto del contribuente

La prospettiva di Assonime sul regime delle invalidità degli atti tributari e dei vizi di notifica

di Pietro Mastellone 33

Redditi di capitale

Obbligazioni e titoli simili in forma digitale: il regime fiscale degli interessi richiede maggiore chiarezza

di Carlo Galli 44

Processo tributario

Impugnabile l'avviso di presa in carico dell'agente della riscossione per vizi del presupposto atto impositivo

di Dario Deotto e Luigi Lovecchio 51

Giurisprudenza

Necessari tre test, autonomi e disgiunti, per verificare il beneficiario effettivo e applicare i benefici convenzionali

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Napolitano, Est. Crucitti - Sent. n. 26640 del 12 settembre 2024, dep. il 14 ottobre 2024)

di Fabio Gallio 56

Legittima la sanzione per omessa compilazione del quadro RW

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Crucitti, Est. Macagno - Sent. n. 28077 del 3 ottobre 2024, dep. il 30 ottobre 2024)

di Gianfranco Antico 62

Studi di settore: riduzione dei termini di decadenza solo con dati veritieri

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzon, Est. Nonno - Ord. n. 28457 del 26 settembre 2024, dep. il 5 novembre 2024)

di Andrea Gaeta 66

Causa di non punibilità: applicazione per i reati di omesso versamento delle ritenute d'acconto e dell'IVA (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Di Nicola, Est. Paziienza - Sent. n. 41238 del 1° ottobre 2024, dep. l'11 novembre 2024) di Ciro Santoriello	70
Le cause esterne non inibiscono le preclusioni probatorie se non sono dichiarate nel ricorso (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Crucitti, Est. Tartaglione - Sent. n. 29434 del 3 ottobre 2024, dep. il 14 novembre 2024) (<i>stralcio</i>) di Alessandro Borgoglio	75
Nuova disciplina delle prove in appello: efficace solo sui giudizi introdotti in primo grado dal 4 gennaio 2024 (CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di secondo grado di Napoli, Sez. XX, Pres. Perrino, Est. Galasso - Sent. n. 5476 del 12 settembre 2024, dep. il 23 settembre 2024) di Angelo Vozza	80
Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio	88

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 26640 del 12.09.2024, dep. il 14.10.2024 (Sez. trib.)	56
n. 28077 del 3.10.2024, dep. il 30.10.2024 (Sez. trib.)	62
n. 28457 del 26.09.2024, dep. il 5.11.2024 (Sez. trib.) (Ord.)	66
n. 41238 del 1°.10.2024, dep. l'11.11.2024 (Sez. III pen.)	70
n. 29434 del 3.10.2024, dep. il 14.11.2024 (Sez. trib.) (<i>stralcio</i>)	75

Corte di Giustizia Tributaria di II grado

Napoli, n. 5476 del 12.09.2024, dep. il 23.09.2024 (Sez. XX)	80
--	-----------

Riforma fiscale

Concordato e sanatoria: nuove modifiche e impatto sui controlli

di Duilio Liburdi (*) e Massimiliano Sironi (**)

Con la conversione in legge del D.L. n. 155/2024 sono state apportate importanti modifiche alle disposizioni in materia di ravvedimento per i periodi di imposta pregressi, istituto accessibile esclusivamente ai contribuenti che, entro il 12 dicembre 2024, hanno optato per il concordato preventivo biennale. La definitiva adozione delle modifiche normative, pur intervenendo per risolvere alcune problematiche emerse per effetto del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate di attuazione del ravvedimento (ad esempio, in relazione alle modalità di pagamento delle somme dovute nel caso di soggetti "trasparenti"), lascia comunque aperte questioni di rilevante interesse, sia in relazione alle modalità operative con le quali i contribuenti decidono di dare attuazione al ravvedimento, sia in relazione al rapporto tra i due istituti.

1. Premessa

La legge di conversione del D.L. n. 155/2024 (1) ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 113/2024 che, convertito in Legge n. 143/2024, contiene la disciplina del **ravvedimento** per i periodi di imposta pregressi, in particolare per i periodi in corso alla data del 31 dicembre **2018** sino alla data del 31 dicembre **2022**. Contemporaneamente, la conversione in legge del medesimo provvedimento ha definitivamente disciplinato la **riapertura per l'accesso al CPB** dei soli contribuenti **sogetti ad ISA** mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa** entro lo scorso 12 dicembre 2024, ipotesi precedentemente disciplinata dal D.L. n. 167/2024.

Il continuo succedersi di disposizioni normative nonché di indicazioni di carattere interpretativo non ha comunque risolto tutte le problematiche esistenti in relazione ai singoli istituti ovvero al corretto **rapporto tra le due fattispecie** che sono, come noto, del tutto interdipendenti. In que-

sto contesto, infatti, se la conversione in legge del D.L. n. 155/2024 ha consentito di chiarire le **modalità di accesso al ravvedimento** per i soggetti che applicano, naturalmente o per opzione, i diversi regimi di **trasparenza fiscale** contenuti nel T.U.I.R., non sono ancora del tutto chiari gli effetti che possono prodursi sul concordato, e conseguentemente sul ravvedimento, nel caso in cui il contribuente individui un **errore** che ha inciso sulla formulazione della proposta di concordato. Nell'ambito delle ultime modifiche normative, inoltre, un ruolo di particolare interesse è rappresentato dall'ampliamento delle ipotesi che, nei confronti delle **società ed associazioni soggette ad IRPEF**, hanno consentito l'accesso al concordato e, conseguentemente, potranno consentire l'accesso al ravvedimento. Ci si riferisce, in particolare, alle limitazioni delle cause di esclusione e/o di cessazione del CPB a fronte delle modifiche intervenute nella compagine sociale.

(*) Dottore commercialista in Milano, Associato HPT TAX. *Of counsel* Studio Cavalluzzo Rizzi Caldart.

(**) Dottore commercialista in Milano, Associato HPT TAX e Studio Sironi DCA.

(1) Legge 9 dicembre 2024, n. 189, in G.U. n. 291 del 12 dicembre 2024 e in vigore dal 13 dicembre 2024.

Approfondimento

Collaborazione Fisco-contribuente

2. Riapertura del concordato ed effetti sul ravvedimento per i periodi 2018-2022

L'art. 7-*bis* del D.L. n. 155/2024, introdotto in sede di conversione del decreto stesso, ha disciplinato la **riapertura dei termini per l'adesione al CPB** sino al 12 dicembre 2024. In base alla disposizione di legge, l'accesso alla riapertura era condizionato alla presentazione "della **dichiarazione integrativa** di cui all'art. 2, comma 8, del regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. L'esercizio della facoltà di cui al primo periodo non è consentito nei casi in cui nella predetta dichiarazione integrativa sono indicati un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024". Pertanto, posto che da un punto di vista soggettivo la riapertura dei termini per l'adesione al CPB con la conseguente possibilità di accesso al ravvedimento era limitata ai contribuenti che hanno ottenuto la formulazione della **proposta sulla base degli ISA** con conseguente **preclusione della riapertura ai contribuenti c.d. forfetari**, la presentazione della dichiarazione integrativa mediante la quale si manifestava la volontà di aderire non poteva essere, in sostanza, una dichiarazione integrativa a favore del contribuente rispetto a quella presentata entro il 31 ottobre 2024. Se, concettualmente, l'approccio è del tutto condivisibile, non potendo consentire mediante un ripensamento la possibilità di assoggettare quantomeno potenzialmente una maggior quota di reddito ad imposta sostitutiva rispetto a quello originariamente individuato, la problematica aperta che evidentemente ha un rilevante impatto anche sulla disciplina del ravvedimento per i periodi di imposta pregressi riguarda la **nozione di dichiarazione integrativa** nel momento in cui il contribuente provvede a presentarla al fine di correggere dei dati erroneamente posti a base della proposta di concordato, ma che non hanno alterato la determinazione del reddito del periodo di imposta 2023. Questa problematica non appare affrontata dall'Agenzia delle entrate nell'ambito della risposta fornita ad una FAQ del 9 dicembre 2024. Riferendosi al dettato del D.L. n. 167/2024 (provvedimento decaduto e confluito nella legge di conversione del D.L. n. 155/2024), l'Amministrazione finanziaria ha infatti affermato che "In base al tenore letterale della richiamata disposizione, la dichiarazione integrativa, nella quale viene anche esercitata, per la prima volta, l'adesione al CPB, può essere utilizzata anche per correggere **errori o omissioni**, purché dalla **rimozione** di questi ultimi risulti un maggior imponibile o, comunque, un **maggior debito d'imposta** ovvero un **minor credito** rispetto a quelli riportati nella

dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024". Resta ferma, in tale ipotesi, l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997". Se dunque, come detto, viene riaffermato il principio in base al quale la dichiarazione integrativa finalizzata all'espressione della volontà di aderire al CPB poteva essere **solo a favore dell'erario** (di fatto poteva trattarsi di un ravvedimento operoso ordinario relativo al periodo di imposta 2023), non si affronta il tema della correzione della dichiarazione contenente un **errore che incide sul contenuto della proposta**, ad esempio per effetto della erroneità nel trattamento delle rettifiche da apportare al reddito di riferimento per effetto di quanto previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 13/2024 con conseguente impatto sui **rigli P04 e P05** del quadro CPB della dichiarazione. In relazione a tale fattispecie si deve ritenere che la correzione dei dati di riferimento con conseguente **"nuova" elaborazione della proposta di CPB** sia consentita alla luce del principio generale di emendabilità delle dichiarazioni. Principio che dovrebbe operare sia nel caso la rettifica in questione comporti una modifica della proposta **a favore dell'erario**, ma anche nel caso in cui detta rettifica incida **a favore del contribuente**, tenendo conto, nel contempo, delle soglie percentuali disciplinate dall'art. 22 del D.Lgs. n. 13/2024 in relazione alle ipotesi di decadenza del concordato. A ben guardare, in via generale, la norma sulla decadenza dell'accordo è ispirata da una *ratio* che appare presupporre, in generale, una sorta di comportamento strumentale da parte del contribuente che viene rilevato sia in sede di controllo che in sede di correzione effettuata "spontaneamente". La correzione di cui si tratta, invece, attiene ad un dato ordinariamente dichiarato e che ha concorso alla formazione del reddito di impresa ovvero del valore della produzione IRAP nella sua misura corretta ma che, come detto, per mero errore, non ha concorso alla determinazione del reddito o del valore della produzione "rettificati" da assumere come base di riferimento per la proposta di CPB. Seguendo questo approccio, dunque, si ritiene che, compatibilmente con quanto previsto dal citato art. 22 del D.Lgs. n. 13/2024, la correzione della dichiarazione con conseguente impatto sulla proposta di CPB sia pienamente ammissibile alla luce, come detto, dei principi generali che regolano la possibilità di emendare una dichiarazione originariamente presentata.

Tra i soggetti che, potenzialmente, potevano esercitare l'opzione per l'ammissione al CPB entro il 12 dicembre 2024 sono contemplati esclusivamente i **soggetti che per il periodo di imposta 2023 hanno applicato gli ISA** con conseguente **esclusione** dei contribuenti che, per il medesimo periodo di imposta, hanno applicato

il **regime forfetario**. La conversione in legge del D.L. n. 155/2024, non ha apportato, in relazione a detti contribuenti ulteriori modifiche finalizzate a chiarire quello che appare un contrasto tra le disposizioni in materia di ravvedimento ed il contenuto del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 4 novembre 2024 attuativo dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 113/2024. Infatti:

- in base alla norma che disciplina il ravvedimento, il rinvio all'avvenuta opzione per il CPB, elemento indefettibile per l'accesso al ravvedimento per i periodi di imposta pregressi, è formulato con riferimento agli artt. 6 e seguenti del D.Lgs. n. 13/2024, dunque con riferimento a tutte le categorie di contribuenti che potevano optare per il CPB compresi dunque coloro che sono in regime forfetario;

- il provvedimento dell'Agenzia delle entrate, invece, fa riferimento all'avvenuta opzione per il CPB sulla base degli artt. da 10 a 22, escludendo dunque i contribuenti che hanno effettuato l'opzione secondo il regime forfetario.

La problematica dunque rimane esistente fermo restando che, logicamente, dovrebbe prevalere il contenuto della disposizione normativa di riferimento con la conseguenza che il contribuente che ha adottato il *forfait* per il periodo di imposta 2023 ed ha optato per il CPB, ove in uno o più dei periodi di imposta dal 2018 al 2022 avesse adottato ed applicato gli ISA, potrebbe accedere al ravvedimento per detti periodi.

3. Nuove tipologie di soggetti ammessi al CPB e impatto sul ravvedimento

In sede di conversione in legge del D.L. n. 155/2024, sono state apportate rilevanti modifiche alla disciplina delle cause di esclusione e delle cause di cessazione dal CPB nelle ipotesi di modifica della compagine sociale. Infatti, in relazione alla formulazione degli artt. 11 e 21 del D.Lgs. n. 13/2024, a seguito delle modifiche apportate, i soggetti di cui all'art. 5 del T.U.I.R non possono accedere o sono **esclusi dal CPB** soltanto laddove le **modifiche alla compagine sociale** o dell'associazione abbiano comportato un **incremento dei soci** ovvero degli associati e fatta **eccezione** per il caso del subentro di due o più **eredi** in caso di decesso del socio o dell'associato. È del tutto evidente che la limitazione della causa di esclusione nonché di quella di cessazione del CPB ha un effetto immediato e diretto sul ravvedimento per i periodi di imposta pregressi che sarà, potenzialmente, aperto ad una **più ampia platea soggettiva**. Questo alla luce del fatto che alle disposizioni di cui all'art. 2-*quater* del D.L. n. 113/2024 possono accedere, unicamente, i soggetti che hanno optato per il CPB. In relazione a tale ipotesi, va comunque segnalato che, a rigore, la fattispecie legata alla ammissio-

ne al concordato o alla cessazione dello stesso per i soggetti societari ed assimilati rientranti nell'applicazione dell'IRPEF a condizioni diverse da quelle originariamente previste è disciplinata in via normativa soltanto a far data **dal 13 dicembre 2024**, data di entrata in vigore del D.L. n. 155/2024 come modificato in sede di conversione in L. n. 189/2024. Vi è però da segnalare che, laddove **entro il 12 dicembre 2024** sia stata effettuata l'opzione per l'accesso al concordato per il biennio 2024/2025 da parte di quei soggetti che si trovavano nella "nuova" situazione disciplinata dalla norma, opererà il principio del **legittimo affidamento** rispetto ad una **modifica normativa** conosciuta da un momento antecedente a quello di effettiva pubblicazione in legge. In linea astratta si potrebbe anche sostenere che la modifica apportata in sede di conversione in legge del decreto si limita, nella sostanza, a meglio perimetrare alcune delle condizioni (cioè quelle di esclusione ovvero di cessazione del concordato) già esistenti nell'ambito della norma originaria, in questo caso il D.Lgs. n. 13/2024.

La modifica normativa in questione ha altresì l'effetto di rendere inoperante la precedente indicazione fornita dall'Agenzia delle entrate con FAQ del 17 ottobre 2024 ove era stato affermato che anche il **recesso di uno dei soci** costituiva modifica della compagine sociale e dunque causa di esclusione ovvero di cessazione. In considerazione del fatto che le disposizioni di cui alla legge di conversione del D.L. n. 155/2024 disciplinano la cessazione solo in caso di **incremento "numerico" dei soci e/o degli associati**, è del tutto evidente che la contraria ipotesi della diminuzione del numero dei soggetti non costituisce più causa di cessazione dell'accordo ovvero di esclusione.

Più in generale, la modifica nel senso sopra delineato della causa di cessazione consente di formulare una osservazione di carattere più ampio in merito alle correlazioni esistenti tra concordato preventivo biennale e ravvedimento per i periodi di imposta pregressi. Si deve tenere infatti in considerazione che il comma 10, lett. a), dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 113/2024 dispone che le **preclusioni alle rettifiche** in materia di imposte sui redditi, IRAP ed IVA conseguenti all'accesso al ravvedimento non operano nel caso in cui si verifichi la **decadenza del concordato preventivo biennale** ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 13/2024. È dunque estremamente chiaro che, in base alla formulazione letterale della norma, **nessun effetto negativo** potrà verificarsi in relazione ai benefici del ravvedimento laddove si verifichi, invece, cessazione dell'istituto secondo le disposizioni dell'art. 21 del medesimo D.Lgs. n. 13/2024. Pertanto, il verificarsi di una delle specifiche fattispecie del citato articolo non travolgerà gli effetti del ravvedimento.

Approfondimento

Collaborazione Fisco-contribuente

Ad esempio, quindi, laddove l'accesso al CPB sia stato validamente esercitato, e nel corso del 2025 il contribuente cessi l'attività ovvero sia interessato da operazioni straordinarie espressamente previste dalla norma ovvero, ancora, nel caso delle società di persone o di una associazione professionale vi sia l'ingresso di un nuovo soggetto che incrementa il numero dei soci o degli associati, il ravvedimento eventualmente effettuato per uno o più dei periodi di imposta previsti dalla norma continuerà ad esplicare i suoi effetti. Questo a condizione, ovviamente, che non si generino altre ipotesi di decadenza del ravvedimento stesso quale, in particolare, quella correlata alla mancata **effettuazione dei versamenti** dovuti. Detta conclusione appare del tutto sostenibile anche nell'ipotesi in cui il soggetto interessato abbia optato per l'effettuazione dei pagamenti dovuti ai fini del ravvedimento con le modalità rateali e, nel corso del 2025, intervenga una causa di cessazione del concordato che, come detto, non incide sulla validità del ravvedimento.

4. Ravvedimento per gli anni pregressi per i soggetti trasparenti

La conversione in legge del D.L. n. 155/2024 contiene un intervento specificatamente diretto a rimuovere le problematiche sorte per effetto del contenuto del provvedimento dell'Agenzia delle entrate attuativo della disciplina del ravvedimento per i periodi di imposta pregressi. In particolare, l'intervento in questione riguarda la formulazione di nuovo ultimo periodo nel comma 8 dell'art. 2-*quater* in base al quale si afferma che "Con riguardo ai **redditi prodotti in forma associata** dai soggetti di cui all'art. 5 del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 2 dicembre 1986, n. 917, imputati ai singoli soci o associati, ovvero in caso di redditi prodotti dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), del suddetto Testo Unico, imputati ai singoli soci ai sensi degli artt. 115 e 116 del medesimo Testo Unico, il **versamento** dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali può essere eseguito **dalla società o associazione** in luogo dei singoli soci o associati". In altri termini, dunque, si afferma il principio in base al quale, analogamente al CPB, anche in relazione ai periodi di imposta pregressi, in considerazione della "virtuale" imputazione di maggior reddito ai soci od associati, vi sarebbe obbligo in capo a detti soggetti del pagamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi. Detto versamento però può essere effettuato anche dalla società o dall'associazione. L'intervento normativo in questione, come accennato, ha l'effetto di risolvere la problematica che era emersa alla luce della lettura

dei punti 3.2 e 3.3 del provvedimento attuativo delle disposizioni in materia di ravvedimento. Detti punti, in buona sostanza, indicavano l'obbligatorietà che il versamento delle imposte sostitutive e delle imposte sui redditi fosse effettuato dai soci ovvero dagli associati. Ovviamente, la norma deve essere intesa anche come una sorta di **clausola di salvaguardia** per coloro che, precedentemente, hanno effettuato il versamento delle somme dovute con **Mod. F24** riferito alla **sola società od associazione**. Comportamento apparentemente in contrasto con l'indicazione del provvedimento dell'Agenzia delle entrate, ma che ora viene di fatto "sanato". Resta aperto il tema, di specifica riferibilità al CPB, dell'**omissione di un versamento da parte di un socio** o di un associato facente parte di un ente collettivo che ha espresso l'opzione per il CPB e che si è visto, logicamente, imputare una quota di reddito sulla base del principio di trasparenza. Il tema è estremamente delicato posto che, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con FAQ del 17 ottobre 2024, la mera notifica di una comunicazione di irregolarità ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 genera la decadenza dal CPB. Con effetti, evidentemente, anche sull'eventuale ravvedimento per i periodi di imposta pregressi. È del tutto evidente che, in linea di principio, una violazione di tale genere commessa dal socio ovvero dall'associato rischia di travolgere l'accordo nella sua totalità con conseguenti effetti sugli altri soci ovvero associati nonché sulla società. Il tema, ovviamente, riveste estrema delicatezza e meriterebbe una indicazione ufficiale.

5. Nuovi soggetti ammessi al ravvedimento

La conversione in legge del D.L. n. 155/2024 amplia i soggetti ammessi al ravvedimento per i periodi di imposta pregressi, prendendo in considerazione ulteriori ipotesi di esclusione dalla applicazione degli ISA in relazione, evidentemente, agli anni interessati dal ravvedimento stesso. La modifica riguarda l'inserimento di una nuova lett. *b-bis*) nel comma 6-*bis* dell'art. 2-*quater*, in base alla quale possono accedere al ravvedimento anche coloro che hanno dichiarato una **causa di esclusione dall'applicazione degli ISA** correlata all'esercizio di **due o più attività di impresa**, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente **superi il 30%** dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati. Detta possibilità di accesso al ravvedimento si aggiunge a quelle già originariamente previste e che riguardano coloro che non hanno applicato gli ISA per effetto delle **esclusioni** correlate alla diffusione della pandemia da **COVID-19** ovvero coloro che hanno dichiarato una causa di **non**

normale svolgimento dell'attività. Ai fini della determinazione delle **imposte sostitutive dovute**, la nuova previsione di cui alla lett. b-bis) viene del tutto assimilata a quelle precedenti e, dunque, in base alla successiva lett. b-ter):

a) la **base imponibile** dell'imposta sostitutiva delle **imposte sui redditi** e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%;

b) l'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando, all'incremento di cui alla lett. a), l'**aliquota del 12,5%**;

c) la **base imponibile** dell'imposta sostitutiva dell'**IRAP** è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%;

d) l'imposta sostitutiva dell'**IRAP** è determinata applicando, all'incremento di cui alla lett. c), l'**aliquota del 3,9%**.

Rispetto alle altre ipotesi, però, in base a quanto previsto dal comma 6-*quater*, le imposte sostitutive dovute da detti "nuovi" soggetti ammessi al ravvedimento non potranno essere ridotte del 30%.

6. Versamenti e proroga dei termini di accertamento

È del tutto evidente che l'**effettuazione dei versamenti dovuti** in base al ravvedimento sia **condizione necessaria** ai fini dell'efficacia del ravvedimento stesso. In base al comma 8 dell'art. 2-*quater* è espressamente previsto che il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al presente articolo è effettuato in un'**unica soluzione** entro il 31 marzo 2025 oppure mediante **pagamento rateale** in un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025. In relazione a questo aspetto, deve essere osservato che il dettato letterale della norma disciplina il momento di **decorrenza degli interessi** sulle rate successive, assumendo come termine di versamento della prima rata quello del 31 marzo 2025. Ne consegue che, in caso di versamento rateizzato che inizia anticipatamente rispetto alla data indicata nella norma, gli interessi in questione non maturano e non sono dunque dovuti. Non è infatti infrequente l'ipotesi del contribuente che, avendo interesse al ravvedimento

per effetto della notifica di un atto prodromico al controllo, ma non ostante al ravvedimento stesso, proceda al pagamento ben prima del 31 marzo 2025 in unica soluzione ovvero completando la rateazione entro la medesima data.

Più in generale, il tema dei pagamenti dovuti per effetto del ravvedimento assume dirimente importanza in quanto:

- già con il **primo pagamento** rateale, ed a condizione che la rateazione sia regolare, si ottiene la **preclusione da rettifiche** ai fini delle imposte sui redditi, IRAP ed IVA;

- naturalmente, il **perfezionamento** del ravvedimento ai fini della sua completa efficacia è legato al corretto **versamento** delle somme dovute **nella sua interezza**.

Correlato agli effetti del ravvedimento è ovviamente il tema centrale della **proroga dei termini di accertamento** contenuta nel comma 14 dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 113/2024. In questo contesto, risulta risolta per effetto della risposta fornita nell'ambito di un *question time* del 27 novembre 2024 (2) la questione correlata ai contribuenti **soggetti agli ISA** che, per il **periodo di imposta 2018**, sulla scorta del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019, hanno beneficiato delle disposizioni di cui alla lett. e) dell'art. 9-*bis* del D.L. n. 50/2017 con particolare rilievo alla riduzione di un anno del termine di decadenza per l'attività di accertamento. In relazione a detta ipotesi è stato espressamente chiarito che detto periodo di imposta non deve essere compreso nell'ambito del ravvedimento in quanto, al momento dell'entrata in vigore delle disposizioni di proroga dei termini di accertamento, si era già verificata la decadenza, intervenuta nel caso di specie alla data del 31 dicembre 2023. A diverse conclusioni, invece, si deve giungere ove un contribuente sia nella medesima situazione, ma relativamente al **periodo di imposta 2019**. In questa ipotesi (cioè nel caso di conseguimento di un punteggio ISA che consentiva l'applicazione dei benefici premiali) laddove il contribuente abbia optato per il CPB, si avrà in primo luogo l'applicazione della disposizione che posticipa dal 31 dicembre 2024 al 31 dicembre 2025 il termine di decadenza ai fini dell'accertamento del periodo di imposta 2019. Naturalmente, nel caso di avvenuta adesione anche alla procedura di ravvedimento per il periodo di imposta 2019, il termine di decadenza ai fini dell'accertamento di detto periodo, in relazione ai redditi oggetto di ravvedimento, scontrerà l'ulteriore proroga prevista sino al 31 dicembre 2027.

(2) *Question time* in Commissione VI Finanze n. 5-03163 del 27 novembre 2024.

Circolare n. 20/E del 4 novembre 2024

Residenza fiscale delle persone fisiche: criticità dei primi chiarimenti sul nuovo criterio della presenza fisica

di Giuseppe Ascoli (*) e Massimo Pellicchia (**)

L'Amministrazione finanziaria ha emanato agli inizi di novembre la circolare n. 20/E/2024 allo scopo di meglio chiarire i nuovi criteri adottati dal legislatore nel definire la residenza fiscale in Italia dei soggetti passivi. Con riferimento ai criteri che definiscono la residenza delle persone fisiche, alcune criticità emergono dall'interpretazione data dall'Agenzia delle entrate in relazione al criterio della presenza fisica. In particolare, il ricondurre in Italia la residenza fiscale di un contribuente che trascorre un periodo di vacanza o studio in Italia sembra discutibile, tanto sul piano costituzionale, quanto su quello della prassi internazionale. Inoltre, genera qualche perplessità la descrizione della ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente, contenuta nella circolare, nella misura in cui essa si possa tradurre in un aggravio dell'onere probatorio in capo al contribuente rispetto alla contestazione mossa dall'Amministrazione.

1. Premessa

La Legge 9 agosto 2023, n. 111 e poi il D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, il quale ha dato attuazione a taluni degli interventi previsti dalla Legge delega, hanno modificato in modo significativo i criteri fino al 2023 utilizzati per definire la **residenza ai fini fiscali** nell'intento di rendere coerente la norma italiana con i principi previsti dall'ordinamento dell'Unione Europea, dal-

l'OCSE e dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia (1). L'Amministrazione finanziaria ha emanato il 4 novembre 2024 la circolare n. 20/E al fine di chiarire il contenuto della novella legislativa (2). Il presente contributo si propone di ripercorrere la circolare, fornendo alcuni spunti di riflessione in merito a talune prese di posizione dell'Agenzia delle entrate quali, ad es., la de-

(*) Dottore commercialista in Roma e Milano. CMS - Adonino Ascoli & Cavasola Scamoni.

(**) Dottore commercialista in Roma e Milano. Studio BDO Tax. Dottore di ricerca in Diritto tributario, Adv. LLM.

(1) In merito ai primi commenti alla riforma, si rinvia a P. Selicato, "La residenza fiscale delle persone fisiche", in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale - I diritti e procedimenti, Vol. 1 - Diritto internazionale e cooperative compliance*, Firenze, 2024, pag. 13 ss.; P. Angelucci - A.F. Martino - P. Scarioni, "Nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche", in G. Ferranti (direzione scientifica), *Fiscalità internazionale*, Milano, 2024, pag. 3 ss.; M. Gusmeroli, "La nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche", in D. Avolio - S. Grilli (a cura di), *Riforma della fiscalità internazionale*, Milano, pag.

33 ss.; G. Marini, "Residenza fiscale, basta anche la presenza in Italia oltre 6 mesi", in *Il Sole - 24 Ore* del 18 dicembre 2023; A. Magliaro - S. Censi, "Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale", in *il fisco*, 2023, pag. 4184.

(2) Per un primo commento alla circolare n. 20/E/2024 si vedano M. Brusaterra, "Residenza fiscale delle persone fisiche e delle società, l'Agenzia spiega le nuove regole", in *Il Sole - 24 Ore* del 13 novembre 2024; *Idem*, "Residenza fiscale delle persone fisiche e rapporto con regimi speciali e Convenzioni internazionali", in *Il Sole - 24 Ore* del 14 novembre 2024; G. Parente, "La presenza per la maggior parte del periodo d'imposta in Italia fa scattare la residenza fiscale", in *Il Sole - 24 Ore* del 4 novembre 2024.

clinazione data del **criterio della presenza fisica** la quale tende - nell'ottica dell'Amministrazione finanziaria - ai casi di **presenza temporanea** quali quelli collegati a periodi di **vacanza o studio** che, anche alla luce dell'art. 53 della Costituzione e della prassi internazionale, non implicano un collegamento del contribuente con il territorio dello Stato tale da giustificare la sua imposizione in base al *worldwide principle*. Inoltre, qualche perplessità emerge anche in relazione all'**onere probatorio** richiesto al contribuente nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti allo stesso uno dei tre criteri sostanzialistici fissati dalla nuova disposizione.

2. Criteri della residenza fiscale delle persone fisiche vigenti fino al 31 dicembre 2023

Come sottolinea la circolare n. 20/E/2024, i criteri previgenti non finiscono in soffitta, ma restano in vigore fino al periodo d'imposta 2023. Sicché, le **attività di verifica** che riguarderanno la residenza del contribuente dovranno fondarsi su tali criteri. A tal fine, dunque, bisogna prestare attenzione da parte del contribuente di disporre dei necessari **mezzi di prova** volti a sostenere la propria residenza all'estero con riferimento ai criteri della residenza, domicilio e iscrizione anagrafica, ricordando - in tale ultimo caso - che l'iscrizione anagrafica opera quale presunzione assoluta.

3. Residenza fiscale

La nuova formula dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. recita: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente".

In altri termini, la residenza fiscale del contribuente verrà accertata a partire dal 1° gennaio 2024, con riferimento ai seguenti criteri, sempreché lo stesso abbia trascorso la maggior parte del periodo d'imposta (*i.e.*, 183 o 184, nel caso di anno bisestile) in Italia:

- **residenza**, ai sensi del Codice civile, nel territorio dello Stato;
- **domicilio**, nella definizione resa dal medesimo art. 2, comma 2, del T.U.I.R., nel territorio dello Stato;
- **presenza fisica** nel territorio dello Stato, tenuto conto anche delle frazioni di giorno;
- **iscrizione nell'Anagrafe** della popolazione residente.

Nella circolare viene confermato quanto a suo tempo affermato nella circolare n. 25/E/2023, ossia che, con riferimento alla residenza, domicilio e, relativamente alla recente riforma, presenza fisica, occorre procedere ad un puntuale esame fattuale caso per caso.

Soffermandosi al criterio della **residenza civilistica**, essa si connota di due elementi: quello **soggettivo**, inteso a dare rilievo alla volontà del contribuente di stabilire in un determinato territorio le proprie relazioni sociali, familiari ed affettive; e, quello **oggettivo**, coincidente con la permanenza in un dato luogo per un periodo prolungato apprezzabile (3).

La circolare, a tal fine, conferma la validità dei chiarimenti già forniti in passato dalla prassi e dalla giurisprudenza di legittimità, facendo riferimento alla ordinanza della Cassazione del 15 febbraio 2021, n. 3841, nella quale è stato precisato che "secondo la previsione dell'art. 43 c.c. la nozione di residenza di una persona fisica ... è determinata dall'abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, caratterizzata dalla compresenza dei seguenti due elementi: l'elemento oggettivo, consistente nella permanenza in tale luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo; e l'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari, affettive" (corsivo aggiunto) (4).

(3) Più di recente sul tema v. G. Marianetti - R.S. Smilari, "Residenza delle persone fisiche: ancora dubbi sull'armonizzazione con le best practices internazionali", in *il fisco*, 2024, pag. 2445 ss.

(4) Cfr. anche Cass., 21 gennaio 2015, n. 961. Come a suo

tempo osservato da autorevole dottrina, il concetto domestico di residenza è espressione del concetto di dimora abituale di cui all'art. 4, par. 1, lett. b), del Modello OCSE. A tal fine si vedano i contributi di G. Melis, *Trasferimento di residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 241; S. Dorigo,

4. Definizione autonoma di domicilio

Il legislatore, nell'ottica di superare il crescente contenzioso legato all'incerto significato da attribuire alla nozione di domicilio ai fini civilistici, ha inteso fornire una definizione autonoma del termine "domicilio" per il quale l'elemento discriminante in via principale è da rinvenire nelle **relazioni personali e familiari** della persona. Dunque, la dicotomia tra relazioni economiche (5) e relazioni personali viene superata dando prevalenza a queste ultime (6).

L'Amministrazione finanziaria ritiene che nella nozione di "relazioni personali e familiari" rientrino sia i rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative quali, ad es., il rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile nonché le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità qual è il caso delle coppie conviventi. Saranno prese in considerazione anche circostanze quali l'iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo.

Come avvenuto in passato, l'Amministrazione finanziaria ritiene - in aderenza a quanto indicato nella Relazione al D.Lgs. n. 209/2023 - di

colmare in via interpretativa la definizione di domicilio facendo leva sul **Commentario al Modello OCSE**. Tuttavia, il rinvio al Commentario al Modello OCSE avviene solo limitatamente alle parti di rilevanza, in quanto - a sottolineare la divergenza tra prassi convenzionale e scelta legislativa - la nozione convenzionale pone sullo stesso piano i legami personali e familiari e quelli economico-patrimoniali (7).

Nelle istruzioni agli Uffici, l'Agenzia delle entrate invita ad operare una verifica che tenga conto delle circostanze illustrate sopra nonché delle "condotte con le quali una persona manifesti con atti concreti la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano" (8).

La circolare, allo stesso tempo, non fornisce elementi che aiutino l'interprete nel definire rispettivamente gli elementi personali e familiari. È, infatti, plausibile, come sostenuto in dottrina, che, nei contesti di c.d. **famiglia allargata**, uno stesso soggetto si divida equamente tra la famiglia dell'ex coniuge e quella dell'attuale coniuge all'estero, risultando difficile in questi contesti

"Italy", in G. Maisto (a cura di), *Residence of Individuals Under Tax Treaties and EU Law*, Amsterdam, 2010, pag. 397. A tal fine, dunque, occorre rilevare come tale criterio fosse già compatibile con la prassi internazionale in materia. In riferimento alla dottrina internazionale, si veda R. Ismer - K. Blank, "Art. 4 - Resident", in AA.VV., *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, Alphen aan den Rijn, 2022, pag. 331 ss. Sul tema della residenza fiscale in Italia, si rimanda ai contributi di G. Marongiu, "Domicilio, residenza e dimora nel diritto tributario", in *Dig. disc. Priv.*, Torino, 1990, pag. 144; G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, *passim*.

(5) Sul peso delle relazioni economiche nell'individuazione della residenza fiscale del contribuente si v. C. Garbarino, "Economic allegiance e dimora nel territorio dello Stato per più di sei mesi all'anno", in *Dir. prat. trib.*, 1991, pag. 537 ss.

(6) Nel dare una definizione autonoma di domicilio rispetto a quella civilistica, come detto, il legislatore ha voluto dare una indicazione precisa degli elementi da prendere in considerazione, cercando di risolvere i contrasti tra dottrina e giurisprudenza nonché all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità. La giurisprudenza ondivaga della Cassazione ha oscillato tra dare rilievo ai rapporti familiari e personali del contribuente (Cfr., ad es., Cass., 19 maggio 2010, n. 12259) e considerare rilevanti gli interessi economici dello stesso (Cfr., ad es., Cass., 4 maggio 2021, n. 11620), giungendo a sostenere - in linea con il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE - che per definire la residenza fiscale del contribuente deve essere fatta una valutazione globale degli elementi sia familiari e personali e sia economico-patrimoniale del contribuente (Cfr., ad es., Cass., 20 dicembre 2018, n. 32992 e Cass., ordinanza 4 maggio 2022, n. 18009). Per una puntuale ricostruzione delle tesi giurisprudenziali, si rinvia a G. Ferranti, "Residenza delle persone fisiche: gli interessi personali ed economici vanno valutati globalmente", in *Corr. Trib.*, 2021, pag. 823 ss. Sui legami personali ed affettivi si v. E. Marelli, "Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche", in *Riv. dir.*

trib., 2015, pag. 1063 ss.

La nuova formulazione della norma, tuttavia, non risolve i conflitti di residenza ai fini convenzionali. Il criterio del *centre of vital interests*, stante anche il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE, conferisce rilevanza tanto ai rapporti personali quanto a quelli economici. Secondo M. Gusmeroli, op. cit., pag. 49, tale circostanza potrebbe portare la giurisprudenza di legittimità a sposare posizioni anche divergenti da quella voluta dal legislatore, facendo leva proprio sulla nozione di *centre of vital interests*. Occorre rilevare, peraltro, che l'indirizzo del legislatore consente oggi di considerare non residente - alla luce del criterio del domicilio - anche coloro che realizzano in Italia una parte consistente dei propri redditi o, addirittura, posseggono in Italia il proprio intero patrimonio. Contrario ad una prevalenza degli aspetti personali su quelli economici P. Piantavigna, "La funzione della nozione di residenza fiscale nell'IRPEF", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, pag. 275 ss.

(7) P. Baker, *The expression "Centre of Vital Interests" in Art. 4(2) of the OECD Model Convention*, in *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, G. Maisto (editor), Amsterdam, 2010, pag. 174. Secondo P. Pistone, "La nuova disciplina della residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale", in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, pag. 908, emergerebbe sul piano interpretativo una prevalenza degli interessi personali su quelli economici.

(8) Questo è il caso, ad es., di una persona che si iscrive nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero e inizia a lavorare all'estero, ma mantiene a propria disposizione, a qualunque titolo, una casa in Italia, lasciandovi attive le relative utenze, nella quale continua a rientrare nei fine settimana e dove trascorre alcuni periodi di astensione dal lavoro. Tali circostanze possono, secondo l'Agenzia delle entrate, rappresentare elementi sintomatici del mantenimento di un legame stretto con il nostro Stato e potrebbero dar luogo alla configurazione del domicilio nel nostro Paese.

determinare con certezza a quale situazione dare rilevanza (9).

Difficile anche comprendere il peso dei **legami personali**. Si conviene con la dottrina che - esclusi i rapporti familiari e, più in generale, parentali - i legami personali possano essere ricondotti a **rapporti di amicizia**, una volta stabilito che i rapporti economico-patrimoniali sono altro. Così, riprendendo l'esempio precedente, preso atto della difficoltà a comprendere quale legame familiare prevalga, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe, in teoria, esaminare i rapporti amicali del contribuente per comprendere ove (sul piano qualitativo o quantitativo?) possa essere ricondotta la residenza fiscale del contribuente (10).

Si comprende, tuttavia, la difficoltà della stessa Amministrazione finanziaria nel potere fornire elementi che aiutino a risolvere queste ipotesi che, lungi dall'essere casi di scuola, sono ormai situazioni ricorrenti. E, tuttavia, non è difficile constatare che una siffatta situazione renda il criterio del domicilio più complesso da dimostrare rispetto al passato.

5. Nuovo criterio della presenza fisica

Il criterio della presenza fisica, insieme alla definizione autonoma di domicilio, rappresenta la principale novità della novella legislativa (11). La circolare n. 20/E/2024 sottolinea come si tratti di un **criterio oggettivo**, nel senso che occorre semplicemente dimostrare la permanenza fisica del contribuente nel territorio dello Stato, **“a prescindere dalle motivazioni** di tale presenza e senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri previsti dall'art. 2, comma 2, del T.U.I.R.”. Tale concetto viene cor-

roborato da alcuni esempi illuminanti come le ipotesi in cui la “persona fisica che trascorra in Italia la maggior parte del periodo d'imposta, anche se in modalità frazionata, per **vacanza**, o per motivi di **studio**, oppure per far visita ad **amici o parenti**”.

L'Agenzia delle entrate accomuna alle ipotesi appena descritte quelle in cui il contribuente venga a svolgere la propria **attività lavorativa** - sia essa di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa - nel territorio del nostro Stato, pur mantenendo la residenza (anche a fini anagrafici), la famiglia e ogni altro legame affettivo e personale all'estero.

Il criterio della presenza fisica, come interpretato dall'Amministrazione finanziaria, implica - dunque - che i verificatori si limitino ad accertare il periodo trascorso in Italia dal contribuente mediante il reperimento di **elementi probatori** che attestino la **materiale permanenza** nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di giorni o frazioni di giorno.

La circolare afferma il **diritto del contribuente** a potere provare, con documenti aventi eguale valenza probatoria, di avere effettivamente trascorso in Italia periodi che, cumulativamente considerati, non consentono di raggiungere il limite minimo di permanenza in Italia. Occorre rilevare, tuttavia, che l'Amministrazione finanziaria, richiamandosi alla Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 209/2023, afferma che il contribuente deve fornire **prova** che, rispettivamente, non ha in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato. L'affermazione contenuta nella Relazione che prevede la **dimostrazione in nega-**

(9) Cfr. P. Angelucci - A.F. Martino - P. Scarioni, op. cit., pag. 23. Gli autori, peraltro, sottolineano come le relazioni personali sono scarsamente visibili e dimostrabili perché rientrano nella sfera affettiva del contribuente e, dunque, difficilmente percepibili dall'estero. A tal fine, si rammenta come i Supremi giudici (v. Cass., 10 marzo 2021, n. 15314) abbiano sottolineato come si debbano “contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, per cui il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi”. Da ciò emerge il limite della scelta legislativa la quale, dando prevalenza ai rapporti familiari e personali, notoriamente di carattere privato e psicologico (si pensi, ad es., ai celati dissidi familiari), presenta forti criticità sul piano dell'accertamento dei fatti.

(10) Cfr. G. Marini, op. cit.

(11) Va subito rilevato che secondo una parte della dottrina (M. Gusmeroli, op. cit., pag. 49), il criterio sarebbe completamente avulso dai criteri convenzionali. Secondo l'Autore, tale

criterio sarebbe stato mutuato dall'art. 15 del Modello OCSE, disposizione volta a introdurre un criterio di ripartizione della potestà impositiva tra Stati con riferimento ai redditi di lavoro dipendente. Altra parte della dottrina (P. Selicato, op. cit., pag. 19) ritiene che il criterio individuato dal legislatore italiano sia ispirato a quello dello *habitual abode* di cui all'art. 4, para. 2, lett. b), del Modello OCSE. Secondo tale Autore, vi sarebbe infatti coincidenza tra i due concetti, stante il fatto che nella versione francese del modello il concetto viene declinato come *séjourne de façon habituelle* evidenziando come la residenza ai fini convenzionali debba essere riconosciuta in quello dei due Stati convenzionati in cui la persona trascorre *more days during the period*. L'Autore, tuttavia, evidenzia che “la mera presenza fisica della persona nel territorio dello Stato [sia] protratta per un periodo di tempo sufficiente a comprenderla nella normale *routine* della vita del soggetto”, come peraltro previsto dal Commentario il quale afferma “*The determination must cover a sufficient length of time for it to be possible to ascertain the frequency, duration and regulatory of stays that are part of the settled routine of the individual's life*”.

tivo dei criteri della residenza fissati dal legislatore dovrebbe leggersi in termini stringenti, ossia il contribuente - sulla base del criterio dal quale muove la contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria - dovrebbe provare l'opposto. Per converso, ove si volesse attribuire all'affermazione contenuta nella Relazione al D.Lgs. n. 209/2023 contenuto più ampio, rilevando come l'elemento della presenza fisica sia connotato comunque quantomeno ai tre criteri sostanziali della residenza, del domicilio e della stessa presenza fisica, sembrerebbe imporre al contribuente una dimostrazione ben più onerosa, dovendo quest'ultimo provare che nessuno dei tre criteri si può considerare verificato.

L'introduzione del criterio appena descritto e l'interpretazione che ne fornisce l'Amministrazione finanziaria sembrano allontanare il nostro ordinamento dalla prassi internazionale. Sebbene, infatti, la presenza fisica possa essere un criterio valido alla stregua della residenza o del domicilio, nell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria vengono posti sullo stesso piano ipotesi di mero soggiorno a quelle in cui il contribuente si trasferisce per svolgere un'attività economica o lavorativa. A parere di chi scrive, una siffatta interpretazione mina all'origine il **concetto di genuine link** che è alla base del criterio della residenza fiscale nei moderni ordinamenti. Il concetto, come efficacemente ricostruito da autorevole dottrina (12), implica necessariamente un **legame stabile** con il terri-

torio e non puramente transitorio come può essere il caso di una vacanza o, peggio, il temporaneo trasferimento per ragioni di studio (13). L'Amministrazione finanziaria afferma giustamente che il criterio della presenza fisica sia un **"autonomo criterio di radicamento della residenza"** contraddicendosi subito dopo nel ritenere che un contribuente possa radicarsi in Italia per il fatto che, cumulando i periodi di vacanza o studio, abbia passato in Italia almeno 183 giorni.

Passando al **piano della prova**, si osserva che - rispetto agli altri criteri individuati dal legislatore - quello della presenza fisica si presta di più **facile dimostrazione per l'Amministrazione finanziaria** (14). In teoria, sarebbe sufficiente per l'Amministrazione finanziaria recuperare la **documentazione di viaggio** del contribuente per computare i giorni necessari per contestargli la residenza fiscale in Italia (15). Dunque, non è inverosimile che l'Amministrazione ponga al centro delle verifiche d'ora innanzi la mera verifica della presenza fisica, considerando residuale gli altri criteri previsti dall'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. (16).

6. Presenza fisica e lavoro agile

Importante pare il passaggio della circolare in cui l'Amministrazione finanziaria si sofferma sul lavoro agile, procedendo a distinguere alcune ipotesi.

(12) G. Maisto, "Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di 'genuine link' ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione Europea", in *Riv. dir. trib.*, 2013, pag. 889 ss.; R. Cordeiro Guerra, "La potestà impositiva ultraterritoriale", in R. Cordeiro Guerra (a cura di), *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, Milano, 2016, pag. 63 ss.

(13) Non si vuole in questa sede elencare anche i possibili risvolti sul piano economico della posizione dell'Agenzia delle entrate che, dunque, spingerebbe il turista o, assai più grave a nostro avviso, lo studente a permanere in Italia il minor tempo possibile.

(14) Sintomatico in questo senso quanto affermato dall'Agenzia delle entrate con riferimento al criterio del domicilio "Va, altresì, tenuto conto che la crescente mobilità delle persone fisiche può rendere più complessa l'individuazione della residenza, laddove i medesimi criteri si verificano in Stati differenti. Si pensi, ad esempio, al caso in cui, senza integrare alcun ulteriore requisito di residenza ai sensi dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R., Tizio mantenga contemporaneamente in Italia e nello Stato Beta un'abitazione di proprietà. Nell'abitazione italiana sono presenti i figli di Tizio, nati da un primo matrimonio, mentre nella casa situata nello Stato Beta vive l'attuale coniuge di Tizio. Quest'ultimo lavora ordinariamente in Italia, si reca frequentemente in vari Paesi per viaggi professionali nonché nello Stato Beta durante i fine settimana e i periodi di astensione dal lavoro. Durante l'anno, Tizio permane media-

mente 145 giorni in Italia, 120 giorni nello Stato Beta e 100 giorni in altri Paesi. In una fattispecie come quella descritta, non è immediata l'individuazione dello Stato in cui si concentrano le relazioni personali e familiari, che potrebbero essere equivalenti in entrambi i Paesi (avendo Tizio i figli in Italia e la moglie nello Stato Beta). In tal caso, si ritiene che un utile criterio possa essere individuato nel periodo di permanenza fisica sul territorio dello Stato. Nella fattispecie in esame, quindi, Tizio risulterebbe residente in Italia".

(15) Tale posizione conferma l'orientamento di quella parte della dottrina (S. Dorigo, "La 'nuova' residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici", *Dir. prat. int.*, 2024, pag. 537), secondo cui la presenza fisica resta elemento decisivo nel coteo dei criteri fissati dal legislatore fiscale, sebbene nell'introduzione del criterio della presenza fisica, tale elemento resta l'unico da accertare. *Contra*, C. Sacchetto - L. Pennesi, "La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, pag. 881, secondo cui i criteri del domicilio e della residenza potranno prescindere dalla presenza fisica del soggetto nel territorio dello Stato.

(16) Tale aspetto lo si può cogliere allorché l'Amministrazione finanziaria, ipotizzando la verifica del criterio del domicilio in un caso complesso, ritenga più efficace accertare la residenza in base alla presenza fisica (vedi anche nota 14).

In primo luogo, viene affrontata la tematica dei lavoratori che prestano la propria **attività da remoto in Italia**. Orbene, in relazione a tale caso, si osservano gli effetti deleteri prodotti dalla mera presenza nel territorio italiano di un lavoratore. Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, sarebbe integrato il **requisito della presenza fisica** richiesto dall'art. 2 del T.U.I.R. che, se accompagnato dal requisito temporale, comporta l'assoggettamento del contribuente a imposizione relativamente ai redditi ovunque prodotti, a meno che i trattati contro le doppie imposizioni non risolvano il potenziale conflitto di residenza, assegnando un diverso ruolo all'Italia.

Nell'ipotesi opposta, ossia quando un contribuente operi in **smart working dall'estero**, si potrebbe verificare un'ipotesi di doppia residenza ove, a fronte del fatto che il contribuente sia presente nell'altro Stato, in Italia abbia la residenza o il domicilio fiscale. Non è, tuttavia, chiaro come il contribuente possa integrare in entrambi gli Stati il requisito temporale dei 183 (184 se anno bisestile) giorni, come sembrerebbe sostenere la circolare. Un tentativo ricostruttivo potrebbe portare a ritenere che l'inizio e il termine del periodo per integrare il **requisito temporale** della "maggior parte del periodo d'imposta" rappresentino frazioni di giorni che possono essere conteggiati in entrambi gli Stati. Se non fosse così, bisognerebbe riconsiderare l'esempio, altrimenti fuorviante. L'alternativa potrebbe essere che l'altro Stato non dia rilevanza al fattore tempo nell'accertamento della residenza fiscale del contribuente.

Ciò detto, laddove si verificasse una situazione del genere, il conflitto di residenza dovrebbe essere risolto facendo ricorso alle *tie breaker rules* delle convenzioni applicabili.

7. Iscrizione anagrafica

Una delle principali innovazioni in tema di criteri che designano la residenza dei contribuenti risiede nel superamento della presunzione assoluta della residenza nel caso in cui il contribuente mantenga l'**iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente** (17). Il legislatore non ha eliminato tale criterio, ma più prosaicamente ha optato per trasformare l'originaria presunzione assoluta in **presunzione relativa**,

consentendo, dunque, al contribuente di fornire prova contraria.

Va rilevato che, se lo spirito della riforma era quello di allineare i criteri della residenza fiscale a quelli utilizzati a livello internazionale e, nello specifico, a quelli comunemente utilizzati nei trattati contro le doppie imposizioni, l'obiettivo - con riferimento al criterio in parola - non sembra essere stato raggiunto.

La mancata soppressione di questo criterio, infatti, non risulta essere coerente con l'obiettivo della Legge delega. Basti pensare che nel **Modello OCSE** l'art. 4 stabilisce una serie di criteri per risolvere gli eventuali conflitti di residenza, le *tie breaker rules*, dando rilievo agli aspetti sostanzialistici del rapporto tra contribuente e Stato.

L'aver mantenuto tale presunzione, sebbene degradandola a relativa, non elimina l'esigenza per il contribuente di dovere fornire prova contraria. La differenza, ad oggi, consiste che il contribuente potrà fornire la **prova contraria** senza dovere dapprima invocare l'art. 4 della convenzione applicabile. In sostanza, riguardo l'onere posto in capo al contribuente, resta la necessità di quest'ultimo di fornire elementi di prova che ne dimostrino la residenza altrove su di un piano sostanziale.

8. Maggior parte del periodo d'imposta

Un aspetto particolarmente interessante della circolare n. 20/E/2024 riguarda il requisito temporale. La circolare si sofferma su tale aspetto, fornendo un principio generale - tratto dalla Relazione al D.Lgs. n. 209/2023 - consistente nel fatto che nel computo della maggior parte del periodo d'imposta si deve avere riguardo anche a periodi non consecutivi nel corso dell'anno, sommandoli tra loro, e poi una serie di esemplificazioni il cui intento è quello di chiarire le modalità con cui procedere al computo dei giorni per verificare la ricorrenza del predetto requisito.

Gli esempi mostrano il computo dei giorni anche in ipotesi di **periodi non consecutivi** di tempo e, come peraltro previsto dal nuovo testo normativo, contando anche per intero i giorni in cui il contribuente si è intrattenuto soltanto poche ore come, ad es., può accadere relativamente al giorno d'arrivo o di partenza del con-

(17) V. G. Marianetti - R.S. Smilari, "Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica", in *il fisco*, 2024, pag. 207 ss.

tributente. Il conteggio quale giorno trascorso in Italia ricorre anche quando la permanenza nel territorio dello Stato è limitata a poche ore. Tale approccio è allineato a quanto previsto in seno al Commentario all'art. 4 del Modello OCSE. Il chiarimento, dunque, riconferma un orientamento già emerso in alcune precedenti pronunce di prassi.

Al contempo, la circolare ribadisce che la residenza fiscale è verificata quando anche il criterio dei 183 o 184 giorni è soddisfatto. Sembrerebbe, dunque, che l'ipotesi in cui il contribuente trascorra, ad es., 125 giorni in Italia, 121 giorni in Grecia e 119 giorni in Danimarca non conduca a considerare il contribuente residente in Italia.

Dunque, il fattore temporale che - in connubio con residenza, domicilio, presenza fisica e iscrizione anagrafica - connota tradizionalmente la nozione di residenza fiscale consente - come nell'esempio appena rappresentato - di potere sfuggire all'imposizione in Italia.

La conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria delle modalità con cui procedere all'accertamento del requisito temporale non risolve il problema del Paese nel quale il contribuente si considera fiscalmente residente nell'ipotesi in cui lo stesso divide il proprio tempo in **diversi Stati nel periodo d'imposta**, come nell'esempio appena rappresentato. In ipotesi, il contribuente potrebbe risultare residente in Danimarca, ossia nel Paese in cui ha trascorso il minor numero di giorni, laddove la locale legislazione non fissi un criterio temporale rigido o, per assurdo, il contribuente potrebbe risultare non residente in alcuno Stato.

La dottrina, in più occasioni, ha suggerito di eliminare tale condizione al fine del configurare la residenza fiscale in Italia, considerando il contribuente residente limitatamente al periodo che effettivamente trascorre nel territorio dello Stato. È stata a più riprese sostenuta l'idea di sostituire, in definitiva, al criterio della permanenza in Italia "per la maggior parte del periodo d'imposta" quello dello *split year*.

9. Presunzione di residenza fiscale in Italia dei contribuenti che trasferiscono la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata

Con riferimento alla presunzione di residenza *ex art. 2, comma 2-bis*, del T.U.I.R., la circolare

ribadisce che la presunzione non ha subito modifiche per effetto della riforma. Essa, dunque, continua ad applicarsi ove i cittadini italiani si cancellino dalle anagrafi della popolazione residente per trasferirsi in **Stati o territori a regime fiscale privilegiato**. L'unica novità segnalata al riguardo dalla circolare attiene all'**aggiornamento della lista** di Paesi a regime fiscale agevolato. Dalla lista del D.M. 4 maggio 1999 è stata espunta la Svizzera con efficacia dal 1° gennaio 2024.

Trattasi di **presunzione relativa** per la quale è consentito fornire prova contraria da parte del contribuente. A tal fine, la circolare n. 20/E/2024, richiamandosi alla precedente C.M. n. 140/1999, rammenta che il contribuente è tenuto a fornire una **prova doppia**. Per un verso, deve dimostrare la perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e parallelamente dimostrare la reale e duratura localizzazione nel Paese in cui si è trasferito.

10. Conclusione

Come si è avuto modo di rilevare nel corso del presente contributo, l'Amministrazione finanziaria ha fornito alcune indicazioni operative al fine di verificare la residenza fiscale del contribuente alla luce delle novità normative che hanno interessato l'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. Con riferimento alla residenza civilistica e al computo dei giorni per la verifica del requisito temporale di permanenza, primo dei criteri della residenza fiscale, l'Agenzia delle entrate ha finito per ribadire l'orientamento espresso in precedenti documenti di prassi.

Con riferimento invece al **nuovo criterio della presenza fisica**, si osserva che le istruzioni dell'Amministrazione finanziaria sembrano dare una certa **preminenza** al predetto criterio **nell'attività di verifica**, in quanto di più facile e immediata constatazione, stante una interpretazione della norma che vuole del tutto sganciata la verifica della presenza fisica da elementi che dimostrino il radicamento del contribuente rispetto al territorio dello Stato, facendovi rientrare anche mere ipotesi di villeggiatura o studio (si pensi agli studenti del programma Erasmus) (18).

A militare a favore dell'idea che l'Amministrazione implicitamente ritenga dare maggiore rilievo al nuovo criterio si pensi all'esempio che

(18) Tale criterio presenta inoltre criticità sia sul piano della sua legittimità costituzionale quanto sul piano della coerenza con la prassi internazionale. Come osservato dalla dottrina

(Cfr. S. Dorigo, op. cit., pag. 538), l'inserimento del criterio della presenza fisica potrebbe violare il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione in quanto criterio

la stessa circolare offre in merito alla verifica del domicilio ove la questione coinvolga, ad es., tre Stati. Proprio in quell'esempio, l'Amministrazione finanziaria, considerata la dubbia verifica del requisito del domicilio, suggerisce ai verificatori di adottare il più semplice criterio della presenza fisica per giungere a una rapida conclusione.

In altri termini, resta il dubbio che il nuovo criterio, se non corroborato da elementi che manifestino una volontà di risiedere stabilmente in Italia, conduca al medesimo esito di quanto già avviene ai fini convenzionali con il criterio dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente allorché si imponga la necessità di risolvere conflitti di residenza ai fini convenzionali.

Passando all'**onere della prova**, la circolare, nell'affrontare tale problematica, riproduce un passaggio della Relazione al D.Lgs. n. 209/2023, dove sembrerebbe imporsi un onere probatorio **più gravoso per il contribuente**. Nella Relazione, infatti, si afferma "La prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato potrà essere fornita dal contri-

bute dimostrando, rispettivamente, di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato". Trattasi di una affermazione alquanto criptica in quanto sembrerebbe imporre al contribuente di **provare la "non residenza"**, non solo rispetto al criterio sulla base della quale viene mossa la contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma anche degli altri criteri previsti dall'art. 2 del T.U.I.R. Ove paradossalmente venisse accolta una siffatta lettura, si possono facilmente cogliere le relative conseguenze e, in particolare, un più gravoso onere probatorio posto in capo al contribuente. Si pensi, infatti, all'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria dimostri - mediante semplice computo dei giorni e sulla scorta della documentazione raccolta in sede di verifica - la presenza fisica del contribuente in Italia. In tale circostanza, il contribuente dovrà fornire prova contraria non solo, ad es., dell'errato computo dei giorni da parte dei verificatori, ma anche degli altri requisiti, in chiave negativa, i quali non hanno formato oggetto di contestazione.

non idoneo a manifestare in modo completo quell'inserimento minimo nell'ordinamento nazionale che impone il concorso alle spese pubbliche. Tale criterio, inoltre, tradirebbe il criterio del *genuine link* di matrice internazionale al quale la riforma dovrebbe ispirarsi (sul criterio del *genuine link* si rinvia a G. Maisto, op. cit., *passim* e, più in generale, a G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2024, pag. 132; R. Baggio, *Il princi-*

pio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria, Milano, 2009). È stato, peraltro, segnalato (S. Dorigo, op. cit., pag. 543; M. Gusmeroli, op. cit., pag. 49) che, in tema di conflitto di residenza a livello convenzionale, il criterio della presenza fisica possa risultare perdente ove l'altro Stato contraente adotti criteri più coerenti con i criteri convenzionali.

Circolare n. 20/E del 4 novembre 2024

Criteri di collegamento per la residenza fiscale delle società da valutarsi caso per caso

di Giacomo Albano (*)

La circolare dell’Agenzia delle entrate n. 20/E/2024 fornisce istruzioni operative agli Uffici in materia di residenza fiscale delle società ed enti (oltre che delle persone fisiche), a seguito delle modifiche apportate alla disciplina dal D.Lgs. n. 209/2023. Quest’ultimo, in attuazione della Legge delega di riforma fiscale, ha riformulato la nozione di residenza delle società e degli enti, eliminando il criterio di collegamento rappresentato dall’“oggetto principale” e sostituendo il criterio della “sede dell’amministrazione” con quelli della “sede di direzione effettiva” e della “gestione ordinaria in via principale”.

1. Premessa

Con la circolare n. 20/E del 4 novembre 2024 (di seguito anche la “Circolare”), l’Agenzia delle entrate illustra le novità normative introdotte dal D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, con cui il legislatore delegato, in attuazione della Legge delega per la riforma fiscale (1), ha modificato la disciplina della **residenza fiscale** delle persone fisiche e delle società ed enti.

L’art. 3, comma 1, lett. c), della Legge delega aveva infatti previsto una “revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all’imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall’Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibili-

tà di adeguarla all’esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile”.

La Circolare evidenzia in proposito che l’intervento del legislatore delegato persegue contestualmente due finalità: da un lato quella di un’**armonizzazione con la prassi internazionale** (come peraltro espressamente previsto dalla Legge delega), dall’altro quella di garantire maggiore **certezza giuridica** e di ridurre i contenziosi.

Solo con il tempo si potrà verificare se tale ultimo obiettivo è stato raggiunto; sicuramente si può riconoscere che le modifiche introdotte sono di grande rilevanza, considerato che il requisito della residenza fiscale in Italia (tanto per le persone fisiche che per le società ed enti) determina un presupposto impositivo fondamentale per un ordinamento, come il nostro, basato sul principio della **tassazione del reddito mondiale** (c.d. *worldwide taxation principle*).

Ciò premesso, la Circolare illustra le novità che interessano la residenza fiscale delle società ed enti (dopo aver illustrato la nuova disciplina

(*) Dottore commercialista e Revisore contabile - Partner Studio Legale Tributario EY.

(1) Legge 9 agosto 2023, n. 111.

della residenza delle persone fisiche nella prima parte), con l'obiettivo di fornire indicazioni operative agli Uffici per l'applicazione uniforme della disciplina.

Sul punto, peraltro, va sin da ora evidenziato che le indicazioni fornite dalle Entrate non sembrano aggiungere molto rispetto ai principi già desumibili dal testo normativo e dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 209/2023. In effetti, con riferimento ai due "nuovi" **criteri di collegamento** - la sede di direzione effettiva e la sede di gestione ordinaria in via principale - la Circolare conclude per la necessità di una **valutazione caso per caso** delle fattispecie che possono verificarsi in concreto per stabilire in quali casi si realizzi effettivamente il presupposto impositivo. Si tratta di una conclusione probabilmente inevitabile, ma sicuramente un maggiore sforzo per fornire esemplificazioni di fattispecie in cui il presupposto si realizza o meno o per prendere posizioni su aspetti di principio - ad esempio su come interpretare il concetto di "luogo" in avvengono le riunioni del Consiglio di Amministrazione alla luce dello sviluppo tecnologico e dell'utilizzo sempre più diffuso dei sistemi di videoconferenza - sarebbe stato auspicabile.

Viene inoltre ribadito che l'accertamento della residenza fiscale presuppone il **riscontro di elementi fattuali** che non può essere operato in sede di interpello e, pertanto, eventuali istanze aventi ad oggetto la verifica della residenza sono inammissibili. Si tratta in effetti di una posizione non nuova, tenuto conto che già con la circolare 1° aprile 2016, n. 9/E le Entrate avevano chiarito l'esclusione dall'area dell'interpello di tutte quelle fattispecie caratterizzate da una spiccata rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dall'Amministrazione finanziaria solo in sede di **accertamento**. Con specifico riferimento alla determinazione della residenza fiscale, data la rilevanza che assumono elementi meramente fattuali di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza (possibile solo in sede di accertamento), l'Agenzia delle entrate aveva quindi escluso che tale fattispecie possa essere ricondotta dall'area degli interpelli ordinari di tipo "qualificatorio".

Si tratta, pertanto, di una posizione consolidata, ma che va sicuramente nella direzione opposta

rispetto a quella dichiarata di garantire maggiore certezza giuridica e ridurre i contenziosi.

2. Nuovi criteri di residenza per le società ed enti

Il "nuovo" comma 3 dell'art. 73 - a seguito della riscrittura operata dal D.Lgs. n. 209/2023 - stabilisce che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la **sede legale** o la **sede di direzione effettiva** o la **gestione ordinaria in via principale**".

La medesima modifica interessa la residenza delle **società di persone** e soggetti assimilati: ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. d), del T.U.I.R., come modificato dal D.Lgs. n. 209/2023, "si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale".

Rispetto alla precedente formulazione della norma (2) sono pertanto **eliminati** i riferimenti ai criteri:

- della sede dell'amministrazione, sostituito dai criteri di sede di direzione effettiva e di gestione ordinaria in via principale, in coerenza con la prassi internazionale;

- dell'oggetto principale, quest'ultimo fonte di controversie e incertezze interpretative, come chiarito anche nella Relazione illustrativa al decreto.

Pertanto, le Entrate confermano la lettura già anticipata in dottrina (3), secondo cui il legislatore delegato ha provveduto ad eliminare *tout court* il criterio dell'"oggetto principale" e a sostituire il criterio della "sede dell'amministrazione" con i due criteri della "**sede di direzione effettiva**" e della "**gestione ordinaria in via principale**" (4).

Secondo una lettura alternativa, l'intervento normativo avrebbe potuto essere letto anche come **sostituzione** dei criteri di collegamento della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale, rispettivamente con quelli di "sede di direzione effettiva" e di "gestione ordinaria in via principale". Si tratta peraltro di letture che, pur

(2) Che faceva riferimento alternativamente, ai criteri della sede legale, della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale.

(3) Cfr. circolare Assonime n. 15/2024.

(4) L'intervento normativo potrebbe essere letto anche come

sostituzione dei criteri di collegamento di natura sostanziale della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale, rispettivamente con quelli di "sede di direzione effettiva" e di "gestione ordinaria in via principale"; ma tale lettura non viene condivisa da Assonime.

caratterizzate da alcune differenze, non modificano più di tanto l'interpretazione della norma. Peraltro, il concetto di **oggetto esclusivo o principale** - pur se abrogato nella determinazione della residenza fiscale delle società ed enti - resta rilevante ai fini della **distinzione fra enti commerciali**, di cui alla lett. b) dell'art. 73, comma 1 del T.U.I.R. ed enti non commerciali di cui alla lett. c). Il discrimine tra le due categorie continua infatti a basarsi sull'avere (o meno) per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di **attività commerciale**. Quest'ultima, ai sensi del comma 4 dell'art. 73, va intesa come l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto ed è determinata in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata ovvero - in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto - in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (art. 73, commi 4 e 5).

La stessa norma provvede poi a fornire una definizione dei due nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria, chiedendo che "Per **sede di direzione effettiva** si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per **gestione ordinaria** si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso".

La relazione illustrativa chiarisce che i due nuovi criteri "presentano aspetti innovativi ed hanno **natura sostanziale**, riguardando rispettivamente il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche e si svolgono concretamente le attività di gestione della società o ente ... I criteri della 'sede di direzione effettiva' e della 'gestione ordinaria in via principale' esprimono la *ratio* della novella legislativa, sottolineando la rilevanza degli aspetti di natura fattuale in relazione al collegamento personale all'imposizione del reddito e realizzando un approccio che lo amplia e rafforza la certezza del diritto. La loro lettura combinata segna inoltre il superamento del riferimento alla sede dell'amministrazione, che ha determinato significative difficoltà interpretative e applicative".

Da ultimo, in continuità con le previsioni della normativa previgente, rimane tuttora invariato

il **criterio formale della sede legale in Italia**, richiamato dal comma 3 dell'art. 73 del T.U.I.R. Restano altresì immutate, da un lato, la regola dell'**alternatività** dei tre criteri, essendo sufficiente la ricorrenza di uno solo di essi per configurare la residenza in Italia; dall'altro, la necessità che la sussistenza del criterio si protragga per la **maggior parte del periodo d'imposta**.

Sotto tale ultimo profilo, come già autorevolmente evidenziato (5), il legislatore delegato avrebbe potuto adottare un approccio diverso, ovvero prevedere l'acquisto o la perdita della residenza fiscale dal momento puntuale in cui i criteri di collegamento si realizzano o vengono meno (c.d. *split year*), tenuto conto che la sussistenza (o la non sussistenza) degli elementi di collegamento soggettivo previsti può essere accertata puntualmente, come già avviene in molti altri Paesi in conformità al Modello OCSE. Si pensi al caso più semplice di una società che trasferisce la sede legale in altro Stato **nel corso del periodo d'imposta**. A seconda che il trasferimento avvenga nel corso del **primo** o del **secondo semestre**, la società perderà o conserverà la propria residenza fiscale in Italia con riferimento all'intero periodo d'imposta con riferimento a tale criterio di collegamento, mentre lo Stato di destinazione potrebbe ritenere la società ivi residente dal momento puntuale in cui avviene il trasferimento (e solo da quel momento). Lo stesso vale nel caso di trasferimento della sede di direzione effettiva.

In tal senso, la verifica puntuale (e non in termini di prevalenza in ragione d'anno) del luogo della sede legale o della sede di direzione effettiva avrebbe avvicinato la legislazione italiana alla prassi internazionale evitando situazioni di **doppia imposizione o non imposizione** che possono emergere in ragione del mancato coordinamento con le regole di altri ordinamenti che prevedono che la residenza si acquisisca o si perda istantaneamente con il trasferimento nel territorio dello Stato o fuori di esso.

2.1. Criterio di direzione effettiva

Come anticipato, il decreto delegato individua nella nozione di sede di direzione effettiva il primo dei criteri di collegamento con il territorio italiano. Nella Relazione illustrativa si chiarisce che il criterio della sede di direzione effettiva, letto unitamente a quello della gestione ordinaria in via principale, "segna inoltre il supera-

(5) Cfr. circolare Assonime n. 15/2024.

mento del riferimento alla sede dell'amministrazione, che ha determinato significative difficoltà interpretative e applicative".

Come anticipato è la stessa norma (nuovo comma 3 dell'art. 73 del T.U.I.R.) a dare una definizione di questo criterio, stabilendo che "per sede di direzione effettiva si intende la **continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche** riguardanti la società o l'ente nel suo complesso". A tal riguardo, la Relazione illustrativa chiarisce che "ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi". Pertanto, come ribadito nella Circolare, le **decisioni assunte dai soci** non rilevano per individuare la sede di direzione effettiva, fatta eccezione per quelle aventi **contenuto gestorio**.

Sempre la Relazione illustrativa al decreto delegato fa presente che il criterio della "sede di direzione effettiva" tiene conto del suo mantenimento nelle **Convenzioni** internazionali italiane in vigore, che attualmente si attengono al Modello OCSE nella versione adottata fino al 2014. La Circolare evidenzia, inoltre, che, in relazione alla materiale individuazione della sede di direzione effettiva, lo sviluppo tecnologico ha reso possibile la **scissione tra il luogo di svolgimento dell'attività d'impresa** e il luogo dove si assumono le **decisioni strategiche**. Sul punto, tuttavia, in assenza di una consolidata prassi internazionale, il documento di prassi non offre indicazioni o chiarimenti di dettaglio in relazione alle situazioni che concretamente possono integrare il criterio della sede di direzione effettiva, limitandosi ad affermare che "occorre una valutazione caso per caso delle fattispecie che possono verificarsi in concreto".

Nonostante la mancanza di prese di posizione nette da parte delle Entrate, il criterio di collegamento della direzione effettiva - tenuto conto della irrilevanza dell'attività di supervisione e monitoraggio dei soci ribadita dalla Relazione illustrativa - dovrebbe portare a superare le contestazioni di esteroinvestizione a carico di **società estere controllate da holding italiane** che si limitano ad esercitare gli ordinari poteri di controllo o a svolgere attività di direzione e coordinamento.

Sotto tale profilo, si può affermare che uno dei principali obiettivi della nuova disciplina è quel-

lo di affermare l'**irrilevanza** - ai fini della individuazione dello Stato di residenza - del **luogo in cui i soci risiedono e/o si riuniscono** o da cui promanano, nella loro qualità di soci, i propri **impulsi volitivi**; un'esclusione che, invece, non risultava del tutto evidente nel contesto del precedente criterio della "sede dell'amministrazione", il quale, nella sua "unicità" tendenzialmente omnicomprensiva, si prestava a poter essere declinato secondo differenti accezioni: con la possibilità cioè che, caso per caso, potessero assumere rilievo non solo le decisioni strategiche degli amministratori, ma anche, di per sé stesse, le attività dei soci o le c.d. *shareholder activity* (6).

Ora, invece, il riferimento alla sede di direzione e alla sua effettività come "continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso" comporta un più preciso allineamento con il concetto convenzionale di **place of effective management** e intende chiarire, coerentemente con la prassi internazionale, come esso sia "inconciliabile con l'interpretazione di tale requisito volta a farlo coincidere con l'elemento volitivo dei soci".

Resta fermo che la stessa attività di direzione degli amministratori assume rilievo a condizione che essa sia svolta in Italia **con continuità** (e non in modo sporadico o casuale) e a condizione che le decisioni strategiche siano assunte ad un **livello idoneo a coinvolgere la società** o l'ente nel suo complesso: diversamente, infatti, decisioni assunte dagli stessi amministratori solo occasionalmente o con riferimento a singole divisioni o funzioni non sarebbero di per sé idonee ad integrare un collegamento soggettivo qualificato con il territorio nazionale.

2.2. Sede della gestione ordinaria in via principale

Come anticipato, il secondo nuovo criterio di carattere sostanziale è riferito alla sede della gestione ordinaria in via principale. Come chiarito dalle Circolari, si tratta di un criterio che ha autonoma rilevanza e che si pone in rapporto di **alternatività** con il criterio della sede di direzione effettiva.

In effetti, come chiarito anche nella Relazione illustrativa, la sede della gestione ordinaria in via principale rappresenta con immediatezza l'**effettivo collegamento** della società o dell'en-

(6) Cfr. circolare Assonime n. 15/2024.

te nel territorio in cui lo stesso opera. Come anticipato, in base al nuovo comma 3 dell'art. 73 del T.U.I.R., per gestione ordinaria in via principale si deve intendere "il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso". Anche in tale scelta legislativa si ravvisa un allineamento con i chiarimenti forniti dal paragrafo 24.1 del Commentario all'art. 4 del **Modello OCSE**, secondo cui, tra i fattori considerati per la risoluzione del conflitto di residenza a favore di uno Stato contraente, è compreso il luogo dove avviene la gestione quotidiana dell'attività.

Il criterio di collegamento in esame deve, quindi, essere associato al luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all'ordinaria amministrazione della stessa. Sul punto, la Circolare sottolinea che i fattori di determinazione della gestione ordinaria variano a seconda della conformazione della **struttura imprenditoriale**, dell'**attività caratteristica**, nonché dell'**organizzazione del complesso aziendale** della società o dell'ente. Non è, quindi, possibile, secondo le Entrate, elaborare in astratto un'elencazione onnicomprensiva degli atti espressione della gestione ordinaria. Tale affermazione, pur essendo in astratto condivisibile, appare non del tutto coerente con la volontà del legislatore di garantire maggior certezza giuridica attraverso la nuova disciplina della residenza fiscale, considerata l'indeterminatezza degli atti di gestione ordinaria che possono integrare il criterio di collegamento con il territorio dello Stato.

Ad esempio, sarebbe stato opportuno chiarire che la gestione ordinaria non deve essere confusa con le **operazioni di natura "meramente routinaria"**, che, pur se svolte abitualmente non territorio dello Stato, possono al più rilevare ai fini dell'esistenza di una stabile organizzazione ma non possono certo determinare la residenza fiscale.

Quello che la norma specifica, invece, è che la gestione ordinaria deve riguardare l'impresa nel suo complesso e deve essere svolta "**in via principale**", con l'intento di distinguere lo Stato di residenza della persona giuridica dal luogo di collocamento della stabile organizzazione di cui all'art. 162 del T.U.I.R. e all'art. 5 del Modello OCSE. Tale precisazione non preclude, quindi, la possibilità che la società disponga anche di stabilimenti o sedi localizzati all'estero, purché l'attività di gestione ordinaria sia svolta prevalentemente nel territorio italiano.

3. Entrata in vigore delle nuove norme e rapporti con la disciplina previgente

La nuova disciplina è efficace a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023 (cfr. artt. 7, comma 2, e 63 del decreto) e pertanto si applica **dal 1° gennaio 2024** per le società e gli enti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare.

Per le società o gli enti con esercizio a cavallo d'anno la nuova disciplina della residenza è efficace dal **periodo successivo** a quello in corso al **29 dicembre 2023**, continuando ad operare la disciplina previgente nel periodo d'imposta in corso fino alla chiusura dell'esercizio a cavallo d'anno. Sotto tale profilo, pertanto, la Circolare conferma che la nuova norma ha carattere innovativo e non interpretativo, risultando quindi priva di effetti sulle situazioni (anche contenziose) pregresse.

4. Rapporti con le Convenzioni contro le doppie imposizioni

Come già evidenziato, uno dei principali obiettivi della riforma, in aderenza alle indicazioni della Legge delega, è quello di conseguire una maggior coerenza tra legislazione domestica ed ordinamento internazionale, tramite la definizione di norme più aderenti alla **sostanza economica** ed alla **prassi internazionale**. Ciononostante, la Circolare riconosce che potrebbero verificarsi fenomeni di **doppia residenza** (con conseguente doppia imposizione) laddove lo Stato estero adotti criteri da cui risulti la residenza nel proprio territorio in relazione a soggetti che sono considerati residenti in Italia ai sensi della normativa domestica, tenuto conto che gli Stati sono liberi di determinare autonomamente, per effetto di norme interne, i criteri di collegamento con il loro territorio ai fini fiscali.

Tali conflitti possono essere risolti applicando le **Convenzioni** contro le doppie imposizioni, che prevalgono sulle disposizioni normative interne e sono prevalentemente improntate sul Modello OCSE, che individua i criteri che gli Stati possono adottare per dirimere le controversie in materia di residenza fiscale.

Le precedenti versioni dell'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE prevedevano quale criterio principe di risoluzione dei conflitti di residenza quello del **place of effective management** (c.d. PoEM).

Con gli anni 2000, a seguito di fattori quali lo sviluppo tecnologico, la possibilità per i membri del board di esercitare il proprio ruolo da luoghi diversi da quello di insediamento della società e

la globalizzazione delle funzioni aziendali, è stato sempre più difficile utilizzare il PoEM per la risoluzione dei conflitti di residenza. In tal senso, l'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE è stato modificato, e la versione oggi in vigore - approvata dall'OCSE nel corso del 2017 - prevede che la residenza di una persona giuridica, nei casi di conflitto di residenza tra due Stati, sia individuata con un apposito **accordo tra le Autorità fiscali** dei due Stati interessati, che tenga in considerazione diversi fattori, sia formali che sostanziali, tra i quali continua ad essere menzionato il PoEM come uno (ma non l'unico) dei possibili elementi rilevanti. La medesima impostazione è adottata nell'art. 4 della convenzione multilaterale (MLI).

Nelle Convenzioni concluse dall'Italia ed oggi in vigore è generalmente presente una regola di risoluzione dei conflitti che prevede l'attribuzione della residenza allo Stato contraente in cui è collocato il *place of effective management*. Tale circostanza dovrebbe pertanto condurre a far prevalere lo **Stato italiano** in tutte le circostan-

ze in cui la residenza fiscale in Italia è accertata sulla base della sede di direzione effettiva.

La Circolare evidenzia, peraltro, che in taluni Trattati internazionali conclusi dall'Italia (ad es. Convenzioni in vigore con Canada e Cile), è stata recepita una versione aderente all'attuale paragrafo 3 dell'art. 4 del Modello OCSE. In tali Convenzioni è infatti previsto che quando, in base alle normative nazionali, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere la questione di **comune accordo** con particolare riguardo alla sede della sua direzione effettiva, al luogo in cui è stata costituita o altrimenti creata e ad ogni altro elemento pertinente.

Anche in relazione a tali trattati (ma un discorso analogo dovrebbe valere con riferimento alla MLI quando sarà in vigore), i nuovi criteri sostanziali di residenza fissati dal legislatore delegato dovrebbero essere idonei a consentire una **maggior tutela delle pretese dello Stato italiano** in sede di accordo con l'altro Stato.

Riforma fiscale

Imposta sostitutiva su finanziamenti con dichiarazione integrativa “a favore”: ... ma l’imposta di bollo virtuale?

di Enrico Ferrara (*)

Il D.Lgs. n. 139/2024, recante disposizioni per la razionalizzazione dei tributi indiretti diversi dall’IVA, in attuazione della riforma fiscale, ha l’indubbio merito di perfezionare in senso evolutivo la disciplina dell’adempimento dichiarativo dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all’art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, ammettendo espressamente il contribuente, per tale tributo, al deposito di una dichiarazione integrativa “a favore”. Tuttavia, l’intervento del legislatore appare solo parziale, non avendo interessato anche l’imposta di bollo assolta in modo virtuale, il cui funzionamento e i cui adempimenti sono analoghi a quelli del tributo sostitutivo. In merito a tale profilo comparativo, anche alla luce degli arresti di prassi, il D.Lgs. n. 139/2024, anziché ridurre le distanze e le asimmetrie fra le imposte predette, finisce per accentuarle. Infine, non può non rilevarsi come l’occasione legislativa di adeguamento della disciplina dell’imposta di cui all’art. 15 del D.P.R. n. 601/1973 abbia ancora una volta trascurato l’opportunità di intervenire, auspicabilmente con una norma d’interpretazione autentica, sulla nozione di medio-lungo termine del finanziamento. Ciò appare ancora più importante alla luce del fatto che l’esegesi di tale requisito, oggetto di un dibattito ermeneutico più che ventennale, in sede di prassi e di giurisprudenza, è fondamentale per l’applicazione dell’imposta sostitutiva, ma anche dell’esenzione di cui all’art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, in merito alla quale un precedente di prassi rischia di minare l’apparente stabilità interpretativa raggiunta.

1. Premessa

Il D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 (di seguito, anche solo “D.Lgs. n. 139/2024” o “Decreto”) ha avuto il pregio, come rimarcato nelle ultime settimane da una vasta platea di commentatori e interpreti, di innovare profondamente l’impianto normativo delle imposte sulle successioni e sulle donazioni. Tuttavia, il Decreto non si è limitato a riformare esclusivamente il D.Lgs. n. 346/1990 (di seguito, anche solo “TUS”), ma ha introdotto, altresì, importanti novità su altri tributi indiretti, quali l’imposta di registro, l’imposta di bollo e l’imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio-lungo termine *ex art.* 15 del

D.P.R. n. 601/1973, sebbene, in tali luoghi dell’ordinamento fiscale, l’intervento legislativo non abbia osato con la stessa audacia, radicalità e dirompenza di quanto avvenuto per il TUS. L’intero art. 4 del D.Lgs. n. 139/2024 è, infatti, dedicato all’introduzione di **nuove disposizioni** che intendono perseguire il meritorio scopo - almeno così è nella mente del legislatore - di perfezionare o adeguare, sebbene parzialmente, l’assetto attuale dell’**imposta di bollo** e dell’**imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio-lungo termine**. Eppure, anche ad un’analisi approfondita del testo normativo pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 2 ottobre 2024, che sfugga

(*) Avvocato in Milano, Associate di Studio Rock STP S.r.l.

a qualunque censura di superficialità o estemporaneità, non può non rilevarsi come la riforma recentemente approvata abbia permesso di raggiungere importanti approdi evolutivi in merito all'imposta di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, introducendo, per norma positiva, la possibilità di depositare una **dichiarazione integrativa** relativa al tributo in commento, anche **"a favore" del contribuente**, dimenticandosi tuttavia di armonizzare la novella con la disciplina dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale e, in particolare, con la regolamentazione dell'adempimento dichiarativo della stessa. Inoltre, volendo estendere il ragionamento ad altri ambiti rilevanti afferenti all'imposta sostitutiva sopra citata, varrebbe la pena ragionare sull'opportunità mancata dal legislatore - almeno in quest'occasione - di intervenire formalmente, auspicabilmente anche con una norma d'**interpretazione autentica** - sui criteri che sovrintendono la qualificazione di un finanziamento come a **medio-lungo termine**, la cui nozione è presupposto indispensabile, non solo per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, ma anche per la fruizione del beneficio della non applicazione della ritenuta sugli interessi originati da operazioni finanziarie di *lending*, sulla base di quanto previsto ai sensi dell'art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973.

La **qualificazione temporale dell'operazione di credito**, infatti, è stata oggetto di un'ampia *querelle* interpretativa sia in seno all'Amministrazione finanziaria che alla giurisprudenza di legittimità, ad oggi sopita e mai definitivamente risolta dall'intervento legislativo.

Rispetto a tale profilo di rilievo dell'imposta sostitutiva, l'eventuale novella avrebbe potuto superare un contrasto interpretativo, che solo apparentemente sembra quiescente e che, in considerazione di un pronunciamento della prassi espresso in merito all'applicazione dell'esenzione da ritenuta di cui all'art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973 assolutamente censurabile, per come si avrà modo di approfondire nel prosieguo, avrebbe potuto garantire una maggiore stabilità interpretativa a livello di sistema.

2. Correzione della dichiarazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e disallineamento rispetto all'imposta di bollo virtuale

Come anticipato, in materia di imposta sostitutiva sui finanziamenti, le novità del Decreto hanno comportato l'effetto positivo di ammettere chiaramente la possibilità per il contribuente di depositare una **dichiarazione integrativa "a favore"** anche per tale tributo.

Tuttavia, quello che giova indagare e merita di essere approfondito è il confronto critico fra l'impatto di tale innovazione e la disciplina dell'adempimento dichiarativo dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale ai sensi del D.P.R. n. 642/1972, sulla cui disciplina, peraltro, si è recentemente pronunciata l'Agenzia delle entrate (1).

L'art. 4 del D.Lgs. n. 139/2024 (2) ha innovato la disciplina relativa agli adempimenti dichiarativi dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, introducendo un nuovo comma all'art. 20 del D.P.R. n. 601/1973, volto a regolare le modalità di correzione della dichiarazione di tale tributo.

La disposizione poc'anzi menzionata ha espressamente previsto che la dichiarazione dell'imposta sostitutiva possa essere emendata o integrata, al fine di **correggere errori od omissioni**, inclusi quelli che hanno dato luogo o comportato l'indicazione di **maggiori o minori imponibili**, debito d'imposta o credito d'imposta, mediante il deposito di una successiva dichiarazione in sostituzione della precedente, da inviare **entro il termine di cinque anni** (3). Il merito della novella legislativa è di avere regolato con certezza, attribuendo connotati chiari anche sotto il profilo del perimetro della facoltà e del limite temporale entro cui il contribuente potrebbe attivare la fattispecie (*i.e.* la sostituzione anche a favore del contribuente), che era già ammessa (ancorché solo apparentemente e non per quanto concerne l'ipotesi di integrativa "a favore", per quanto si commenterà di seguito) dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria e dalle istruzioni del modello ministeriale di dichiarazione del tributo (4).

(1) Cfr. Agenzia delle entrate, risposta ad interpello n. 350/2023.

(2) Cfr. Art. 4, comma 3, lett. b), del D.Lgs. n. 139/2024.

(3) Al fine di determinare il *dies ad quem* della sostituzione della dichiarazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, l'art. 4, comma 3, lett. b), del D.Lgs. n. 139/2024 rinvia al termine di cui all'art. 76, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986 sull'impo-

sta di registro.

(4) Anche in assenza di una disposizione formale come quella introdotta dal D.Lgs. n. 139/2024, le istruzioni al modello ministeriale della dichiarazione di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 601/1973 già ammettevano la possibilità di depositare una dichiarazione sostitutiva (cfr. istruzioni al modello, pag. 1).

Approfondimento

Imposte indirette

Ad analoghe conclusioni non può giungersi, invece, per quanto riguarda la disciplina e le modalità operative della dichiarazione integrativa, in particolare se a favore del contribuente, nell'ambito dell'**imposta di bollo assolta in modo virtuale** ai sensi degli artt. 15 e 15-*bis* del D.P.R. n. 642/1972.

Sebbene, infatti, la meccanica di tale imposta - ivi compresi i caratteri e il funzionamento dell'adempimento dichiarativo in quest'ambito fiscale - sia molto affine a quello dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, per il tributo di cui al D.P.R. n. 642/1972 **non è ammessa** la presentazione di una **dichiarazione integrativa "a favore"**. Nonostante che le istruzioni al modello ministeriale dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale contemplino esplicitamente la facoltà del contribuente di depositare una nuova dichiarazione per rettificare o integrare quanto precedentemente presentato (senza escludere l'emendamento a favore), consta che l'esercizio di tale potere sia frustrato o, addirittura, avvertato dalla prassi degli Uffici nel caso di presentazione di integrativa "a sfavore" (5) e totalmente escluso per quella "a favore", come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risposta ad interpello n. 350/2023. Infatti, con tale arresto, l'Agenzia delle entrate ha escluso in modo manifesto la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" ai fini dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale, in considerazione del **carattere eccezionale** della disciplina generale della dichiarazione integrativa a seguito della quale emerga una minore materia impositiva e della **tassatività** delle ipotesi ammesse dalla legge per attivare tale rimedio, oltretutto dell'assenza di una previsione normativa specifica in materia di imposta di bollo assolta in modo virtuale (6).

Così facendo, in ragione della **mancata estensione** della novella di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 139/2024 - o della previsione di una disposizione di analogo tenore - anche all'imposta di bollo virtuale, il **disallineamento** fra tale tributo e l'**imposta sostitutiva sui finanziamenti** risulta più accentuato, come, peraltro, divergente - anche alla luce del chiarimento della prassi sopra citata - è il metodo di recupero della maggiore imposta versata fra i due tributi in esame. Si tratta di un disallineamento al quale solo un **intervento legislativo di armonizzazione** avrebbe potuto porre rimedio, vista l'assoluta tassatività dell'eccezione che ammette la correzione a favore del contribuente della dichiarazione d'imposta, come ribadito dall'Agenzia delle entrate con la risposta ad interpello n. 350/2023.

In tal caso, sarebbe stato sufficiente che l'art. 4 del Decreto avesse esteso la portata applicativa del comma 3, lett. b), anche alla dichiarazione d'imposta di bollo assolta in modo virtuale, evitando di favorire, anziché accentuare, un trattamento ingiustificato per tale imposta rispetto a tributi assimilabili nel funzionamento e negli adempimenti connessi.

3. Nozione di medio-lungo termine

L'analisi dei profili critici della disciplina dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, occasionata dalla pubblicazione del D.Lgs. n. 139/2024, non può non coinvolgere una riflessione sull'annosa questione interpretativa dei criteri volti a permettere la **qualificazione** di un'operazione di **finanziamento come a medio-lungo termine**. Rispetto a ciò, si ritiene che l'intervento legislativo espresso con il Decreto avrebbe potuto ben ospitare una soluzione definitiva al **contrasto ermeneutico** che ha visto, nel corso dei decenni, giurisprudenza e prassi dell'Amministrazione finanziaria interrogarsi sulla nozione dianzi

(5) Tale dichiarazione si fonda sull'esperienza diretta di chi scrive maturata nel rapporto con gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria.

(6) Pur riconoscendo che "Le istruzioni chiariscono, infatti, che la dichiarazione sostitutiva, con 'cui si intende rettificare o integrare una dichiarazione dello stesso tipo già presentata', 'sostituisce integralmente la precedente dichiarazione inviata' senza precisare, come invece effettuato nelle precedenti versioni del modello, che la stessa deve essere presentata 'prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione consuntiva'", con la risposta ad interpello citata l'Agenzia delle entrate ha precisato che "La disciplina della dichiarazione integrativa a 'favore', contenuta negli artt. 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nella formulazione vigente a seguito dell'emana-zione dell'art. 5, del Decreto-Legge 22 ottobre 2016, n. 193 con-

vertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225 è infatti applicabile, esclusivamente, alle dichiarazioni presentate ai fini (i) delle imposte sui redditi, (ii) dell'imposta regionale sulle attività produttive, (iii) dei sostituti d'imposta e (iv) dell'imposta sul valore aggiunto. La predetta elencazione riveste carattere tassativo. Ne deriva che, in assenza di una previsione normativa specifica, la disciplina della dichiarazione integrativa a favore non può trovare applicazione ai fini dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale". In conclusione, l'eventuale maggiore imposta versata, senza possibilità alcuna di compensarla con i successivi versamenti del tributo, può essere recuperata solo presentando rimborso mediante apposita istanza, da depositare ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento.

citata, non senza incoerenza, e revirement radicali. Va da sé che l'iniziativa legislativa avrebbe garantito, di per sé, stabilità al sistema del tributo di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973.

Si aggiunga, tuttavia, che, essendo la nozione di finanziamento a medio-lungo termine indispensabile anche per l'**applicazione dell'esenzione** di cui all'art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, l'intervento chiarificatore del legislatore avrebbe potuto riverberare la stabilità richiesta anche a favore della disciplina di tale esenzione, tenuto conto di un arresto di prassi dell'Amministrazione finanziaria, che, pur irragionevole e criticabile per come si dirà, rischia di mettere in crisi la stabilità (apparente) raggiunta sull'interpretazione dei caratteri che qualificano la durata del finanziamento.

Con riferimento specifico (e, per ora, esclusivo, all'imposta sostitutiva sui finanziamenti), la rilevanza dell'occasione mancata dal legislatore di regolare espressamente i **criteri di durata di un finanziamento** a medio-lungo termine appare evidente solo se si ripercorre, in un rapido *excursus*, il percorso ad ostacoli tracciato dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria in merito a tale argomento.

In caso di **operazioni di credito bancario**, l'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973 prevede la possibilità per le parti del negozio di esercitare l'opzione per un'**imposta sostitutiva** di tutte le tradizionali **imposte d'atto** (*i.e.* imposta di registro, imposta di bollo, imposte ipotecarie e catastali e tasse sulle concessioni governative), che, in assenza della manifestazione della predetta preferenza, sarebbero normalmente applicabili ai contratti di finanziamento a medio-lungo termine (e/o in virtù degli stessi), stipulati in Italia da banche e istituti di credito (7).

L'ultimo comma dell'art. 15 in commento stabilisce in via positiva che si intendono come a "medio-lungo termine" quelle operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia sta-

bilita in **più di diciotto mesi**, così inducendo l'interprete a ritenere che l'imposta sostitutiva possa essere applicata a tutte le fattispecie in cui il contratto preveda una clausola che disciplina la durata formale in un lasso superiore a diciotto mesi, senza dover dare rilievo al successivo sviluppo del rapporto e al comportamento concreto delle parti. Tuttavia, con scoramento dell'interprete più logico e razionale, il canone interpretativo della **lettera della norma** è, in via generale, spesso considerato dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza fiscale ausilio ermeneutico troppo banale o troppo datato (perché retaggio della tradizione risalente al diritto romano) per essere preso in doverosa considerazione e contribuire a dar luogo ad una stabilità giuridica propria di un ordinamento di *civil law*. A ciò è conseguito il susseguirsi (e l'inseguirsi) di teorie e orientamenti differenti fra giurisprudenza di legittimità e Amministrazione finanziaria, oltretutto al loro interno, volti a dare sostanza, ancorché *ultra legem*, ad una disposizione chiara nel suo significato e nella sua portata applicativa formale. Si è finiti, così, per costruire una **sovrastuttura esegetica** che dà invece rilievo alle vicende successive alla conclusione del contratto di finanziamento, definendo, salvo successivi *revirement*, quali siano le condotte del mutuatario e quali quelle del mutuante ammissibili e quali, invece, potessero in concreto incrinare la qualificazione del finanziamento come operazione di credito a medio-lungo termine.

Non potendo indagare l'effettiva durata di ogni finanziamento, il **superamento del carattere formale** della nozione di durata del finanziamento ha indotto l'Agenzia delle entrate e la giurisprudenza a dare rilievo alla presenza di clausole che, anche solo potenzialmente, consentissero alle parti del rapporto di estinguere anticipatamente il finanziamento.

(7) L'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973 prevede che "Le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, nonché alle successive cessioni dei relativi contratti o crediti e ai trasferimenti delle garanzie ad essi relativi effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, e quelle effettuate ai sensi dell'art. 5, comma 7, lettera b), del

Decreto-Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, per le quali è stata esercitata l'opzione di cui all'art. 17, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative. In deroga al precedente comma, gli atti giudiziari relativi alle operazioni ivi indicate sono soggetti alle suddette imposte secondo il regime ordinario e le cambiali emesse in relazione alle operazioni stesse sono soggette all'imposta di bollo di euro 0,05 per ogni milione o frazione di milione. Agli effetti di quest'articolo si considerano a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stabilita in più di diciotto mesi".

Approfondimento

Imposte indirette

Rinviando a migliori approfondimenti sull'evoluzione delle tesi interpretative della prassi e della giurisprudenza (8), si preferisce anticipare l'orientamento che, ad oggi, sembra essersi consolidato in merito alle **condotte del mutuante e del mutuatario** che potrebbero o non potrebbero, se autorizzate da apposite **clausole contrattuali**, incrinare il riconoscimento del requisito di durata del finanziamento ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva *ex art. 15 del D.P.R. n. 601/1973*.

Con riferimento al finanziatore e alle condotte che sarebbero contrattualmente ammissibili dal lato del **mutuante** senza che, per questo, venga messa in discussione il requisito di durata del contratto di credito, l'ultimo arresto noto della giurisprudenza di legittimità, cristallizzato nella sentenza della Corte di cassazione n. 10495/2022, ha confermato di ritenere compatibili con l'opzione per l'imposta sostitutiva le clausole che legittimano l'istituto finanziario a recedere anticipatamente dal contratto di finanziamento, a condizione che la **liberazione anticipata dal vincolo** sia connessa e motivata da circostanze obiettivamente apprezzabili che incrinano "il nucleo essenziale del contratto di finanziamento a medio-lungo termine", quali ad esempio le clausole che legittimano il prestatore a risolvere il contratto in caso di **inadempimento contrattuale del mutuatario**. Viceversa, non potrebbe essere riconosciuto il connotato di durata richiesto dalla norma in parola a quel contratto che ospiti clausole in base alle quali "l'azienda di credito avesse la facoltà di recedere **unilateralmente e senza preavviso** anche prima della scadenza dei diciotto mesi, [in

quanto esse priverebbero, N.d.A.] dall'origine il credito della sua natura temporale (medio lunga), richiesta dalla norma di agevolazione tributaria, degradando la durata del rapporto ad elemento variabile in funzione dell'interesse dell'azienda di credito" (9).

Tali valutazioni afferenti al profilo di compatibilità dei **poteri contrattuali del finanziatore**, invero, erano già state messe in luce - vent'anni prima - dall'Amministrazione finanziaria con la circolare dell'Agenzia del territorio n. 8/2002 (10) e la risoluzione n. 1/2003.

Dall'altro lato, avendo riguardo alla posizione del **soggetto finanziato**, l'approdo ermeneutico che oggi sembra essersi consolidato, sia in seno alla prassi che alla giurisprudenza, considera perfettamente compatibili con la qualificabilità a medio-lungo termine del finanziamento non solo le clausole che consentono al debitore di **estinguere anticipatamente** il finanziamento, ma anche quelle che lo autorizzano ad esercitare in concreto tale condotta prima del sopraggiungere dei 18 mesi dalla conclusione. In argomento, dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, non consta che sia superato il chiarimento fornito dall'Agenzia del territorio con la circolare n. 6/2007, con la quale è stato chiarito che "il riconoscimento della **facoltà di adempimento anticipato** da parte del debitore e il relativo, concreto, esercizio" non precludono l'applicazione dell'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, in funzione della protezione e della tutela della posizione del mutuatario in un contratto di finanziamento con un istituto bancario (11).

Tale principio appare consolidato e richiamato anche dalla giurisprudenza più recente (12), che

(8) Cfr. Cass. civ., n. 11165/2005, aspramente criticata dallo Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 86/2005/T, cui si era uniformata l'Agenzia del territorio con la circolare n. 6/2006.

(9) Cfr. Cass. civ., 31 marzo 2022, n. 10495.

(10) L'Amministrazione finanziaria era giunta alle stesse conclusioni della giurisprudenza, distinguendo, da una parte, fra l'interruzione anticipata del finanziamento attivata dal finanziatore in modo arbitrario e discrezionale e, dall'altra parte, il recesso anticipato dal contratto che fosse subordinato e/o diretta conseguenza di particolari circostanze "di fatto preventivamente individuate ed esercitabile in qualsiasi momento". Per l'Amministrazione finanziaria, la prima condotta, integrando un recesso *ad nutum* - in quanto non correlata ad ipotesi di inadempimento contrattuale o violazione di obblighi pattizialmente assunti ed essendo mossa dalla mera volontà discrezionale e imprevedibile del finanziatore - non permette di riconoscere il finanziamento come operazione a medio-lungo termine, privando *ab origine* il credito della necessaria stabilità. Al contrario, la risoluzione anticipata del rapporto conseguente all'attivazione di clausole che subordinano il recesso della par-

te a circostanze patologiche del rapporto obbligatorio, pattizialmente predeterminate, obiettive e oggettivamente riscontrabili poste a tutela del credito, assicurando "un grado di stabilità sufficiente a garantire una durata potenziale a quella minima stabilita dalla norma citata", non è in grado di incrinare il legittimo ricorso all'imposta sostitutiva. Ecco che, allora, portando alla corretta conclusione il ragionamento, appare che solo in presenza delle clausole afferenti al secondo modello esposto, le circostanze successive al momento della nascita del vincolo contrattuale non influiscono sulla valutazione della durata del rapporto di finanziamento ai fini della spettanza del beneficio.

(11) Per l'Amministrazione finanziaria, la facoltà del debitore di estinguere anticipatamente il finanziamento, ovverosia anche prima dei diciotto mesi senza che ciò incrinò l'applicabilità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, è un potere irrinunciabile, garantito dalla normativa bancaria, il cui riconoscimento non può ritenersi subordinato neanche ad una specifica disciplina pattizia. Discendendo da norme imperative, quali quelle di protezione di cui al D.Lgs. n. 385/1993, il debitore può sempre e in ogni caso attivare tale potestà.

(12) Cass. civ., ord. n. 18221/2022.

ha avuto modo di precisare che “il presupposto di durata dell’operazione di finanziamento - che va che va desunta dal negozio sottoposto ad imposizione e non già dall’evolversi successivo del rapporto al di fuori e al di là delle clausole contrattuali - supera di almeno un giorno i diciotto mesi, ciò che assume rilievo è la **durata dell’operazione stabilita contrattualmente** (per cui è dal negozio sottoposto ad imposizione che deve individuarsi il presupposto per l’applicazione dell’imposta sostitutiva di cui all’art. 17, **non già dall’evolversi successivo del rapporto** al di fuori ed al di là delle clausole contrattuali)” (13).

4. Risposta ad interpello n. 125/2021 una diversa interpretazione di durata per l’esenzione da ritenute

La sintetica premessa dell’orientamento attuale e prevalente in merito alla nozione di durata del finanziamento si è resa necessaria per meglio comprendere la rilevanza potenziale di un precedente distonico della prassi finanziaria, espresso su tale argomento nell’ambito dell’art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973. Una volta messi in luce tali profili critici, la necessità di un intervento positivo del legislatore, volto a chiarire definitivamente i criteri e le condizioni per la qualificazione della durata a medio-lungo termine di un finanziamento, potrà apparire più chiara o sentita.

Come detto, il requisito di durata del finanziamento, come di medio-lungo termine, è il presupposto indispensabile per l’applicazione dell’**esenzione** di cui all’art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973. La norma in parola garantisce che gli interessi corrisposti dalle imprese italiane, in virtù di un **finanziamento a medio-lungo termine** erogato da enti creditizi e soggetti ad essi assimilati dalla norma, non siano sottoposti alla ritenuta nella misura ordinaria del 26%.

Rinviando ad altra sede la disamina dei caratteri dell’agevolazione e dei recenti sviluppi giurisprudenziali in merito al rimborso delle ritenute

a titolo d’imposta operate nell’ambito delle fattispecie rientranti nel perimetro della norma (14), preme evidenziare che un chiarimento esplicito del legislatore sulla nozione di durata delle operazioni di finanziamento avrebbe contribuito a garantire una maggiore certezza interpretativa anche in tal ambito, anche e soprattutto alla luce di un arresto, particolarmente critico, reso dall’Agenzia delle entrate con la Risposta ad interpello n. 125/2021.

In tale occasione, chiamata a sciogliere la riserva sull’applicabilità dell’art. 26, comma 5-*bis*, del D.P. R. n. 600/1973 agli **interessi corrisposti a un finanziatore estero**, costituito nella forma di *Limited Partnership* di diritto inglese, l’Amministrazione finanziaria ha sostenuto, seppur argomentando *a contrario*, che la **possibilità per il mutuatario di rimborsare**, anche parzialmente, il finanziamento **prima del decorso** di “diciotto mesi e due giorni dalla data di erogazione” non consentirebbe l’applicazione dell’esenzione in commento in quanto il finanziamento non potrebbe definirsi come a medio-lungo termine.

Sulla base di quanto finora descritto, è evidente che un simile convincimento, assolutamente irragionevole e in contrasto con i principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità, anche enucleando le **finalità di tutela del mutuatario** garantite dalla normativa bancaria, se preso in considerazione, sarebbe in grado di sconfessare gli approdi cui la stessa Agenzia delle entrate è giunta con grande fatica e incertezza nell’ambito dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti *ex art. 15* del D.P.R. n. 601/1973. Il **revirement dell’Agenzia delle entrate**, che si auspica rimanga isolato e che si ritiene frutto di valutazioni erratiche e maldestre, sconfesserebbe la rilevanza formale della durata dell’operazione di finanziamento, impedendo al mutuatario, a pena di perdere l’agevolazione, l’esercizio di quelle facoltà che sono tutelate dalla legge a protezione del debitore.

(13) La pronuncia dei giudici di legittimità ribadisce il principio, riferito alla posizione del finanziatore, ricordando che, in numerosi precedenti: “(Cass. nn. 14046/2006, 11165/2005, 4792/2002) [è stato affermato, N.d.A.] che la previsione, nel contratto di finanziamento, di una clausola in base alla quale l’azienda di credito ha la facoltà di recedere unilateralmente e senza preavviso anche prima della scadenza dei diciotto mesi, priva dall’origine il credito della sua natura temporale (medio lunga), richiesta dalla norma di agevolazione tributaria, degradando la durata del rapporto ad elemento variabile in funzione

dell’interesse dell’azienda di credito, con la conseguente inapplicabilità al relativo contratto del ‘beneficio’ in questione (così Cass. n. 31019/2021; vedasi anche Cass. n. 28879/2008; Cass. n. 12928/2013; Cass. n. 2190/2015)”.

(14) Cfr. A. Veneruso, “Finanziamenti *cross-border* a medio-lungo termine: per l’esenzione della ritenuta non è applicabile l’approccio *look through*”, in *Fiscaltà finanziaria*, n. 1/2022; Id., “Finanziamenti *cross-border*: rimborso ritenute prudenzialmente versate a M-L-T”, *ivi*, n. 7/2024.

5. Conclusioni

Ricomponendo sistematicamente il quadro delle luci e delle ombre della novella normativa, introdotta dall'art. 4 del D.Lgs. n. 139/2024 in merito all'**imposta sostitutiva sui finanziamenti**, non si può non apprezzare l'introduzione espressa della facoltà per il contribuente di depositare una **dichiarazione integrativa "a favore"**. Tuttavia, l'intervento normativo appare parziale e non coordinato con la disciplina dell'adempimento dichiarativo dell'**imposta di bollo assolta in modo virtuale**. L'adempimento di quest'ultimo tributo è analogo a quello dell'imposta di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, ma per essa il **deposito dell'integrativa "a favore"** è stato **espressamente precluso** dall'Agenzia delle entrate con la risposta ad interpello n. 350/2023.

Infine, ragionare sull'imposta sostitutiva sui finanziamenti significa essere obbligati a districarsi nella selva ermeneutica alimentata dalla prassi fiscale e dalla giurisprudenza degli ultimi vent'anni in merito alla **nozione di durata dei finanziamenti bancari**. La sola esistenza di un affastellamento intellettuale così radicato avrebbe dovuto motivare il legislatore a intervenire con una **norma d'interpretazione autentica**. Ciò valga a maggior ragione in considerazione della condivisione del requisito applicativo di cui sopra con la fattispecie dell'esenzione di cui all'art. 26, comma 5-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, rispetto alla quale si annovera un precedente di prassi che ha un potenziale impatto - teorico, in quanto censurabile e irragionevole, a parere di chi scrive - che potrebbe destabilizzare i precari approdi interpretativi sulla nozione di finanziamento a medio-lungo termine.

Riforma fiscale

La prospettiva di Assonime sul regime delle invalidità degli atti tributari e dei vizi di notifica

di Pietro Mastellone (*)

La riforma fiscale *in itinere* sta innovando molti e delicati comparti dell'ordinamento tributario, ivi compreso quello delle invalidità degli atti e delle attività dell'Amministrazione finanziaria. Tale disciplina ha, con il D.Lgs. n. 219/2023, ottenuto la tanto agognata veste organica all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, artt. da 7-bis a 7-sexies. La nuova regolamentazione - che interessa anche le violazioni in tema di notifica e l'importantissimo comparto dei vizi del materiale istruttorio, introducendo l'inedita figura dell'inutilizzabilità - permette, finalmente, di affrancare il regime delle invalidità tributarie da quello previsto nella legge sul procedimento amministrativo di cui alla Legge n. 241/1990, la quale ha sempre generato indesiderati contrasti interpretativi che, in ultima analisi, indeboliscono la posizione del contribuente. La circolare Assonime n. 18/2024 ha effettuato una ricognizione dell'impatto delle nuove regole.

1. Premessa

Dopo quasi un decennio dall'ultimo tentativo di riforma strutturale dell'ordinamento tributario (1), la Legge delega n. 111/2023 è riuscita ad avviare un *iter* che sta profondamente innovando imponenti comparti della fiscalità italiana, sia dal punto di vista sostanziale sia da quello procedurale e processuale.

Mediante il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, in particolare, si è messo mano al delicatissimo **Statuto dei diritti del contribuente**, centrale per la regolamentazione di un equilibrato rapporto tra soggetto attivo e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, all'interno del quale

trova oggi collocazione un inedito *corpus* normativo dedicato espressamente ai vizi degli atti tributari e delle notifiche (2). Trattasi, a ben vedere, di un'innovazione molto impattante e che dota il contribuente di un importante presidio, atteso che questi poteva sinora difendersi dalle pretese del Fisco invocando frammentarie disposizioni che ne sancivano espressamente la nullità oppure tentare di far applicare analogicamente dal giudice una figura di invalidità prevista dalla Legge 7 agosto 1990, n. 241 (c.d. Legge sul Procedimento Amministrativo, d'ora in avanti anche "LPA"), impresa non sempre agevole considerate le plurime oscillazioni giuri-

(*) Avvocato cassazionista e Dottore commercialista, LL.M. (Amsterdam) e Dottore di ricerca in Diritto tributario (Bergamo).

(1) Legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

(2) Come si legge espressamente nella Relazione illustrativa al testo dello schema di decreto approvato dal Consiglio dei Ministri il 19 dicembre 2023, "si introducono nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente gli artt. 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies, che - sulla falsariga degli artt. 21-septies

e 21-octies della Legge n. 241/1990 - andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie". In dottrina, v. per tutti A. Viotto - P. Mastellone, "L'invalidità degli atti tributari, i vizi istruttori e delle notifiche", in G. Ferranti (a cura di), *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso*, Milano, 2024, pag. 1 ss.; S. Zagà, "I vizi del procedimento e degli atti", in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II - I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, pag. 83 ss.

Approfondimento

Statuto del contribuente

sprudenziati circa la sua pacifica estensione alla materia tributaria (3).

Stupisce - non solo ponendosi in un'ottica difensiva del contribuente, ma anche in quella di buon andamento della Pubblica amministrazione - che, sino ad oggi, la materia delle **invalidità tributarie** non fosse stata disciplinata, analogamente a come avvenuto nel diritto amministrativo, in modo compiuto, lasciando così eccessivi margini di interpretazione sul peso da attribuire ai vizi dell'atto tributario, con conseguente proliferazione dell'incertezza e, a cascata, del contenzioso giudiziale.

2. Disciplina dei vizi degli atti tributari come pilastro dello Stato di diritto nel rapporto Fisco-contribuente

In termini generali, la disciplina delle invalidità degli atti provenienti dagli enti pubblici è diretta espressione dello **Stato di diritto**, il quale si prefigge l'obiettivo di superare le intrinseche iniquità dei regimi autoritari (4) e di far cono-

scere in anticipo le norme giuridiche - a cui, ovviamente, anche le Amministrazioni debbono attenersi - che governano la vita comune (5).

In tutte le materie ricomprese nel ramo pubblicistico, l'osservanza delle disposizioni di legge circa la **forma degli atti** e il **rispetto dei canoni procedurali** mira, infatti, a perseguire il "valore ordinamentale, di tutto rispetto, di protezione di una parte del rapporto che viene considerata strutturalmente più debole o, comunque, di un interesse ritenuto particolarmente meritevole di tutela" (6).

Siffatto approccio, che riflette, d'altronde, un'applicazione del principio di legalità e del principio di difesa, risulta agevolmente riscontrabile nel **diritto processuale penale**, ove "il legislatore descrive tipicamente modelli a cui devono uniformarsi i singoli comportamenti processuali, realizzando il valore della legalità processuale come forma di tutela dei diritti inviolabili della persona" (7). Analogamente, l'importanza del formalismo è ben messa in luce anche nel **processo civile**, ove è garantita l'esi-

(3) Secondo F. Tesauero, "L'invalidità dei provvedimenti impositivi", in F. Fichera - M.C. Fregni - N. Sartori (a cura di), *Francesco Tesauero. Scritti scelti di diritto tributario. Volume I - Principi e regole*, Torino, 2022, pag. 156, "non si può più sostenere che la nullità di cui parlano le leggi tributarie corrisponde all'annullabilità disciplinata dal diritto amministrativo. La nuova disciplina delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, avendo introdotto in via generale la distinzione tra provvedimento nullo e provvedimento annullabile, rende necessario ricondurre le singole previsioni di nullità, contenute nelle leggi tributarie, alla nullità disciplinata in generale dalla legge sul procedimento amministrativo". Sul tema, v. anche M. Basila-vecchia, "La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 2/2006, I, pag. 356; P. Piantavigna, "Osservazioni sul 'procedimento tributario' dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo", *ivi*, n. 1/2007, I, pag. 44; L. Del Federico, "La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi", in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010, I, pag. 729; F. Pepe, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; S. Zagà, *Le invalidità nel diritto tributario*, Padova, 2012; F. Pistolesi, "La 'invalidità' degli atti impositivi in difetto di previsione normativa", in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2012, I, pag. 1131; F. Farri, *Forme ed efficacia nella teoria degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2015; F. Pepe, "Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale (e plurale) dell'invalidità nel settore tributario", in *Rivista di Dottrina Fiscale*, n. 1/2022, pag. 107.

(4) Secondo R. von Jhering, *Geist des römischen Rechts auf den verschieden Stufen seiner Entwicklung*, tomo I, Leipzig, 1907 (rist.) Aalen, 1968, pag. 471, uno dei più convinti fautori del formalismo giuridico, "la forma è nemica dell'arbitrarietà e sorella gemella della libertà" (traduzione libera). Tra gli studiosi contemporanei del diritto amministrativo, v. anche R. Ferrara, *Introduzione al diritto amministrativo*, Bari, 2002, pag. 115, il quale reputa che "è la forma la barriera che viene eretta a vantaggio di chi è debole, per arginare la tendenza all'abuso e

alla prevaricazione di chi è più forte".

(5) Il formalismo giuridico quale "scudo" contro gli eccessi di potere è un tema tutt'oggi valorizzato in più ambiti. V., per esempio, AG Ruiz-Jarabo Colomer, Conclusioni presentate il 28 gennaio 1999, causa C-310/97, Commissione c. AssiDomän Kraft Products AB, Iggesund Bruk AB, Korsnäs AB, MoDo Paper AB, Södra Cell AB, Stora Kopparbergs Bergslags AB e Svenska Cellulosa AB, in Racc. I-5365, il quale così esordisce: "Preferisco l'ingiustizia al disordine". Con questi termini categorici - di cui mi affretto a ripudiare il carattere assoluto - Johann Wolfgang von Goethe prendeva posizione su ciò che probabilmente costituisce il più complesso dilemma di ogni ordinamento giuridico: il conflitto tra il desiderio di giustizia, da un lato, e l'esigenza di certezza, dall'altro". Come osserva S. Civitarese Matteucci, *La forma presa sul serio. Formalismo pratico, azione amministrativa e illegalità utile*, Torino, 2006, pag. 2, "in questa tensione tra la forma, rispettivamente, come velo posto a celare l'iniquità delle decisioni politiche (che siano di una maggioranza democratica o di un gruppo dominante non importa) o al contrario come strumento di protezione dei diritti dell'individuo contro lo strapotere della comunità, si rivela la natura complessa del problema ed allo stesso tempo la semplice verità che sia necessario ricercare soluzioni ragionevoli ed equilibrate. La formula la 'forma è sostanza' può essere fatta risalire almeno ad Aristotele. È naturale quindi che, di tanto in tanto, riemerge l'esigenza di depurarla dalle inevitabili incrostazioni che il suo uso plurisecolare vi ha sedimentato. In Aristotele la forma è ciò che definisce il carattere stesso della sostanza, la sua essenza ultima, senza la quale la sostanza cessa di esistere come tale e si potrebbe dire rimane materia inerte. La forma, pertanto, non è soltanto l'aspetto esteriore di una cosa, ne è invece la sua intima e riconoscibile struttura. Uno dei concetti fondamentali nella metafisica di Aristotele, il *sinolo*, indica proprio il binomio forma-sostanza (*eidos-ousia*)".

(6) Così, F. Farri, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, pagg. 304-305.

(7) In questi termini, C. Iasevoli, *La nullità nel sistema processuale penale*, Padova, 2008, pag. 94.

genza di tutelare la “parità delle armi” tra le parti in causa (8).

3. Vizi procedimentali e “devianze” dal modello legale nelle materie pubblicistiche

Il rispetto del formalismo da parte dello Stato e delle sue articolazioni istituzionali rappresenta un’evidente garanzia per i cittadini a fronte dell’agire pubblico, ma nelle democrazie contemporanee si è cercato di evitare che questo assumesse una portata eccessivamente rigorosa tale da minare la legittimità di atti affetti da **errori o carenze non essenziali**, e tutto sommato trascurabili (9).

Volgendo lo sguardo al **diritto amministrativo**, il quale costituisce un fondamentale termine di paragone per gli studiosi del diritto tributario, da tempo si cerca di comprendere se qualsiasi difformità tra l’agire pubblico e il parametro legale sia in grado di configurare un’invalidità, oppure se debba ammettersi l’esistenza di una

“zona cuscinetto” all’interno della quale l’ordinamento tollera delle c.d. **devianze**, concetto elaborato per la prima volta dai sociologi (10).

Al fine di scongiurare che qualsiasi, anche minima, deviazione dal modello legale degli atti e dell’attività della PA possa ineluttabilmente inficiare la loro validità ed efficacia (c.d. giusformalismo) (11), si è fatta strada nel diritto amministrativo l’ammissibilità dei c.d. **vizi formali** (12).

L’abbandono di un rigorismo formale ha, dunque, portato il legislatore a graduare le varie sfumature di invalidità, dalle più gravi a quelle che attengono a profili decisamente marginali, le quali, arrecando un minimo nocimento al destinatario dell’atto amministrativo o dell’attività, giustificano conseguenze meno rigorose e non invalidanti. Inizia, così, ad acquisire vigore in questo ambito il canone della **ragionevolezza**, il quale è in grado di controbilanciare la certezza e la prevedibilità dell’azione amministrativa (13), permettendo una transizione da una legalità “delle forme” ad una **legalità “dei conte-**

(8) Sottolinea R. Vaccarella, “Volontà e forma degli atti processuali di parte: la conversione della citazione in atto di riasunzione”, in *Giur. it.*, vol. 135, n. 1/1983, II, pag. 42, la “fondamentale funzione di garanzia propria dell’essenza formale dell’atto processuale: garanzia evidente per l’avversario, altrimenti costretto a ‘divinare’ cosa si nasconde sotto le spoglie di ogni atto; ma garanzia anche per l’agente, il quale ha diritto che l’atto sia apprezzato dal giudice per ciò che formalmente è”.

(9) Ponendosi in una prospettiva transnazionale, si pensi alla recente condanna dell’Italia da parte della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo in merito agli stringenti criteri adottati dalla Corte di cassazione nel sancire l’improcedibilità dei ricorsi per mancato rispetto dei requisiti formali: v. Corte EDU, Sez. I, 23 maggio 2024, ricorsi nn. 37943/17, 54009/18 e 20655/19 Patricolo et al. v. Italy, in <https://hudoc.echr.coe.int/?i=001-233737>. Sul tema, v. le riflessioni di A. Scarcella, “L’eccessivo formalismo della Cassazione preclude l’esame del ricorso: Italia condannata”, in *Quotidiano Giuridico* del 4 giugno 2024.

(10) Ad avviso di V. Tomeo, “Dalla devianza al conflitto: verso una dissoluzione del concetto di devianza?”, in *Sociologia del Diritto*, vol. 6, n. 1-2/1979, pag. 35, “la devianza, quando venga intesa come violazione di norme o di regole in genere (e non si vede in quale altro modo possa essere intesa ragionevolmente), trova la sua coerente collocazione nel quadro di una dottrina che rappresenta la società come un insieme integrato (o integrabile) di fini e di mezzi di mete collettive e di destini particolari. La devianza assume allora il suo significato come scostamento da valori condivisi e si ricollega ad una rappresentazione globale del sociale come equilibrio e integrazione tra le parti. Il punto è che una simile rappresentazione non appare né così facile né così omologabile come sembra. Può darsi che le dottrine del sistema possano costituire una descrizione compiuta dei rapporti umani in momenti di (relativa) stabilità sociale; ma di fronte a crisi, latenti o manifeste, della legittimità è più opportuno chiedersi se vi siano e dove siano i valori condivisi (o condivisibili) che costituiscono il presupposto del sistema quanto alla devianza”.

(11) Tra i più autorevoli studiosi del diritto amministrativo,

F. Luciani, *Il vizio formale nella teoria dell’invalidità amministrativa*, Torino, 2003, pagg. 3-4, rileva che “la cultura del formalismo giuridico, produce importanti corollari sul piano dell’interpretazione e segnatamente su quello dei rapporti tra il profilo della difformità giuridica (di una fattispecie rispetto al suo paradigma normativo) ed il profilo della reazione predisposta dall’ordinamento. Il giusformalismo impone modelli interpretativi di tipo meccanico, che non riconoscono all’interprete significative possibilità applicative (e soprattutto) restrittive del testo normativo, giacché le caratteristiche necessarie e sufficienti per l’attivazione/inattivazione della norma sono state individuate dal legislatore, una volta per tutte, senza margini di adeguamento di fronte alle esigenze maturate nella prassi applicativa. In questa ottica, il ragionamento giuridico dell’interprete si arrende di fronte ad un dogma: ogni difformità testuale costituisce una violazione sempre e comunque giuridicamente rilevante. E su questo punto si collega al tema dei rapporti tra difformità e reazione dell’ordinamento elaborati in chiave formalistica: se ogni difformità riproduce una violazione giuridicamente rilevante (illiceità o invalidità), ogni difformità è sanzionabile attraverso diversi sistemi apprestati dall’ordinamento (irrogazione di una pena, annullamento, ecc.). Con riferimento al profilo dei vizi formali, [...] si può allora facilmente intuire come, nella cultura giusformalistica, che conosce e riconosce il diritto solo entro strutture stabili, il vizio di forma (come vizio della struttura dell’atto) sia avvertito come un intollerabile indebolimento di tale stabilità e dunque sempre come una difformità rilevante, in ogni caso passibile di repressione da parte dell’ordinamento: nel giusformalismo qualunque difformità è sempre uguale a se stessa”.

(12) Per tutti, v. A. Falzea, “(voce) Efficacia giuridica”, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XIV, Milano, 1967, pag. 456, secondo cui “quale giurista potrebbe sostenere che la minima deviazione dal modello legale porti ad una totale nullità o mancanza di effetti [della fattispecie, N.d.A.]? Ne risulterebbe in pratica un’enorme dissipazione di energia spesa a vuoto, che nessun ordinamento giuridico potrebbe ammettere”.

(13) Secondo W. Cesarini Sforza, “(voce) Diritto (principio e

Approfondimento

Statuto del contribuente

nuti”, “attraverso la quale l’Amministrazione possa garantire non solo la conformità giuridica dell’atto alla norma, ma anche la sua utilità in relazione ad obiettivi determinati” (14). Non tutti i vizi, dunque, determinano conseguenze invalidanti, permettendo di delineare una distinzione tra l’area dei vizi “**gravi**” e quella delle **mere irregolarità**.

Siffatto cambiamento culturale ben si coglie nell’epocale novella della LPA avvenuta nel 2005, la quale ha introdotto il Capo IV-*bis* (“Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso”), al cui interno l’art. 21-*octies*, comma 2 prevede che “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato” (15).

Con un ritardo di circa venti anni da tale intervento nel procedimento amministrativo, il legislatore ha fornito una puntuale **cornice giuridica** al regime delle invalidità anche in ambito tributario, sulla scorta dell’amplissimo margine di manovra fornito dalla Legge delega n. 111/2023, il cui art. 4, comma 1, si è limitato, alla lett. g), a sollecitare il Governo a “prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione”.

4. Nuova disciplina sulle invalidità letta con gli “occhiali” di Assonime

Sebbene risulti ancora prematuro trarre delle conclusioni circa l’effettivo impatto pratico dell’incisiva revisione dello Statuto dei diritti del contribuente e, segnatamente, della nuova disciplina sui vizi tributari ivi inserita, sulla carta questa appare indubbiamente determinare un generale avanzamento della **tutela del singolo** rispetto alle pretese dell’Amministrazione finanziaria.

Rinviando ai vari approfondimenti che nel frattempo sono già stati fatti sul tema (16), basti in questa sede sottolineare l’estrema importanza

del *restyling* operato ai principi generali di cui all’art. 1, ove viene codificato il diretto **collegamento tra lo Statuto e le norme giuridiche fondamentali** contenute non solo nella Costituzione, ma anche nell’ordinamento dell’Unione Europea e nella Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo (d’ora in avanti, “CEDU”). Nonostante già a livello di gerarchia delle fonti questo dato dovesse considerarsi pacifico, la necessità che il legislatore delegato ha avvertito di metterlo nero su bianco permette di sgombrare il campo da qualsiasi resistenza interpretativa talvolta rinvenibile nella giurisprudenza tributaria, ribadendosi l’assoluta priorità di rendere le norme tributarie e le correlate attività del Fisco rispettose tanto delle regole interne quanto, a maggior ragione, di quelle sovranazionali (17).

Con la circolare Assonime n. 18 del 30 settembre 2024, l’Associazione fornisce per la prima volta la propria posizione interpretativa sulle principali modifiche apportate allo Statuto da parte del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, le quali “appaiono, sotto diversi profili, incisive e apprezzabili, poiché rendono più analitica e chiara la disciplina di taluni istituti che, nella previgente formulazione dello Statuto, avevano fatto fatica ad affermarsi anche a causa della mancata adozione di questo testo normativo in forma di legge costituzionale, in altri termini, a causa della mancata ‘superiorità’ dello Statuto, ove riguardato alla luce della **gerarchia delle fonti del diritto**” (18).

Sempre in relazione all’art. 1, ove si saluta con favore il fatto che “il nostro ordinamento - per quanto riguarda i diritti dei contribuenti - si ‘apre’ [...] all’evoluzione dell’ordinamento unionale” (19), Assonime mette bene in evidenza l’attuale allargamento della platea dei “soggetti destinatari delle disposizioni dello Statuto: identificati non più solo nei contribuenti, ma in **tutti i soggetti del rapporto tributario**”. L’utilizzo di una formula così ampia porta a ritenere [...] che le garanzie offerte dallo Statuto si rivolgano e coinvolgano non solo i tradizionali soggetti attivi e passivi dell’obbligazione tributaria (intesi,

concetto)”, in F. Calasso (diretta da), *Enciclopedia del diritto*, vol. XII, Milano, 1964, pag. 634, sostiene che “in ogni caso la prevedibilità del sistema ossia la previsione del comportamento tipico o dell’attuazione della regolarità diventa una esigenza che si identifica con la volontà regolatrice, o, come si può dire, l’esigenza che la previsione si verifichi diventa la stessa ragione d’essere della regola, cioè quella che tecnicamente si chiama la ‘certezza del diritto’”.

(14) In questo senso, v., ancora, F. Luciani, *Il vizio formale nella teoria dell’invalidità amministrativa*, Torino, 2003, pag. 6.

(15) Art. 14, comma 1, Legge 11 febbraio 2005, n. 15.

(16) V., per tutti, A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II - I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024.

(17) Trattasi, d’altronde, di una puntualizzazione che era stata fortemente caldeggiata dalla stessa Assonime nell’audizione del 18 maggio 2023, relativa alla delega al Governo per la riforma tributaria.

(18) Circolare Assonime 30 settembre 2024, n. 18, pag. 4.

(19) *Ibidem*, pag. 5.

questi ultimi, come i soggetti che realizzano di fatto le manifestazioni di capacità contributiva che l'ordinamento intende colpire), ma tutte le figure che nell'evoluzione normativa, anche a livello europeo e internazionale, sono state (e saranno) coinvolte nel corretto assolvimento degli obblighi dichiarativi o attuativi del tributo [...]. A tutti questi soggetti, pur se diversi dai contribuenti in senso stretto intesi, l'attuale formulazione dell'art. 1 dello Statuto estende la tutela dei diritti fondamentali dallo stesso sanciti qualora vengano coinvolti nei meccanismi attuativi del tributo" (20).

Per quanto concerne la nuova disciplina statutaria delle **invalidità tributarie** di cui agli artt. 7-bis fino al 7-sexies, può dirsi con certezza che essa ha colmato un grave *vulnus* che caratterizzava l'ordinamento tributario. Prima della novella, infatti, l'assenza di una disciplina organica delle invalidità tributarie, da tempo fortemente auspicata in dottrina (21), aveva determinato una grande confusione nella giurisprudenza, contribuendo "ad arricchire ulteriormente la terminologia adoperata per definire le forme di invalidità degli atti impositivi. In tal senso è bene ricordare come, accanto alle forme 'patologiche' della 'nullità' e dell'annullabilità', nel lessico giurisprudenziale si aggiungevano anche quelle della 'nullità assoluta', della 'nullità radicale', della 'nullità insanabile' (contrapposta ad una non meglio definita 'nullità sanabile'), o finanche della 'inesistenza' dell'atto impositivo. Inoltre, il panorama lessicale era ulteriormente arricchito dal frequente utilizzo del concetto di 'illegittimità' dell'atto impositivo, in termini generici come alternativa terminologica alle diverse forme patologiche poco prima ricordate, oppure in termini specifici quale termine descrittivo di una particolare tipologia di vizio invalidante (violazione di legge)" (22).

A tale riguardo, la circolare Assonime n. 18/2024 considera che il quadro normativo precedente fosse estremamente grave, perché, di fatto, configurava "un regime sostanzialmente unitario, nel quale le conseguenze derivanti dai vizi di nullità dell'atto non si differenziavano

dalle conseguenze derivanti da eventuali vizi di annullabilità" (23). Trattasi di una constatazione oggettiva e indiscutibile che, dal punto di vista pratico, andava a favorire la parte strutturalmente più forte del rapporto obbligatorio d'imposta, cioè l'Amministrazione finanziaria; l'assenza di una disciplina generale, infatti, portava spesso a 'convertire' le legittime eccezioni processuali del contribuente in inaccettabili **sana-torie di vizi** - talvolta neppure così marginali - dell'atto impositivo, stante la configurabilità di un "regime monistico della c.d. nullità-annullabilità" (24).

È di tutta evidenza, infatti, che la possibilità di applicare *tout court* la disciplina della nullità del provvedimento amministrativo (art. 21-septies, LPA) alla materia tributaria si scontrava con una generale "ritrosia a riconoscere ipotesi di vera e propria nullità degli atti, cioè di invalidità rilevabile d'ufficio senza limiti di decadenza" (25).

Tale generale scetticismo risultava, d'altronde, chiaramente avallato dalla giurisprudenza della Suprema Corte, la quale in più occasioni ha affermato che "la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi [...] non può [...] essere automaticamente trasposta in ambito tributario ma deve essere necessariamente coordinata con la normativa tributaria (che costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di 'species ad genus': con la conseguenza che le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo) che, pur prevedendo anch'essa il vizio di nullità dell'atto tributario (es. le 'nullità' per violazione dell'obbligo di motivazione del provvedimento impositivo, introdotte dal D.Lgs. n. 32/2001 nel *corpus* legislativo delle diverse imposte, in attuazione della Legge n. 212/2000), lo configura, tuttavia, come vizio di legittimità che (al pari dei vizi di annullabilità) può essere dedotto dal contribuente soltanto attraverso i **motivi di ricorso**, da proporre avanti le **Commissioni tributarie**

(20) *Ibidem*, pag. 6.

(21) Per tutti, v. E. Marelli, "Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario", in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2001, Parte I, pag. 380, il quale acutamente rileva che, dalla "osservazione dei diversi formanti (legislativo, dottrinale, giurisprudenziale)", si arriva "alla scoperta di un fitto intreccio di nomina, regole, concetti", il quale inevitabilmente determina uno scenario in cui l'interprete è "messo a disagio, mancando di riferimenti stabili".

(22) In questi chiari termini, S. Zagà, "I vizi del procedimento e degli atti", in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II - I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, pagg. 83-84, nt. 3.

(23) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 33.

(24) *Ibidem*, pag. 34.

(25) *Ibidem*, pag. 33.

Approfondimento

Statuto del contribuente

nel **termine di decadenza** previsto dall'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, in difetto di proposizione del quale il provvedimento tributario viziato da 'nullità' si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla **riscossione coattiva** della imposta", con la conseguenza che si pone in contrasto con la "generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo la scelta operata dal legislatore, nella sua piena discrezionalità politica, di ricomprendere nella categoria unitaria della 'nullità tributaria' indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della **invalidità-annullabilità**, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione" (26).

Superata la precedente configurazione di un **regime monistico** delle invalidità tributarie, ove la commistione tra nullità ed annullabilità faceva frequentemente confluire i vizi più gravi nella seconda categoria (con applicazione del meccanismo di sanatoria, ritenuto con troppa disinvoltura operante in base all'art. 156, comma 3, c.p.c.), oggi si è finalmente passati ad un **sistema duale** di vizi invalidanti della nullità e dell'annullabilità, a cui si aggiunge la figura dell'irregolarità, che, però, non è in grado di travolgere la legittimità dell'atto.

4.1. Annullabilità

La figura dell'annullabilità diviene **residuale**, in quanto non limitata ad un perimetro predeterminato di ipotesi normativamente individuate.

Risultando un vizio invalidante meno grave della nullità, l'annullabilità deve essere eccepita dal contribuente con il **ricorso introduttivo** in primo grado a pena di decadenza, risultando esclusa la rilevanza d'ufficio.

Assonime evidenzia che la nuova norma - affrancandosi definitivamente dalla complicata applicazione analogica del vizio *ex art. 21-oc-ties*, comma 2, LPA, alla materia tributaria (27) - escluderebbe alla radice ogni rilevanza al "mancato pregiudizio in concreto subito dal contribuente per effetto della violazione di legge" (28). Così come strutturato, l'art. 7-bis determina il superamento anche di quel filone giurisprudenziale il quale postulava che, "alla luce del principio di ragionevolezza, espresso dall'art. 3 Cost., nonché del principio di solidarietà economica e sociale, di cui all'art. 2 Cost., che deve ispirare i rapporti reciproci - anche tributari - fra Pubblica amministrazione e cittadino, la parte del rapporto tributario, sia essa il contribuente o la Pubblica amministrazione, non può lamentare violazioni formali che non abbiano inciso realmente, e in negativo, sulla sua sfera giuridica" (29).

La rimozione dell'onere del contribuente di dimostrare che l'annullabilità dell'atto è figlia di un vizio che ha arrecato un **concreto pregiudizio**, il quale riecheggia la discutibile c.d. **prova di resistenza** che in passato la Suprema Corte richiedeva nelle ipotesi di mancata attivazione del contraddittorio preventivo in presenza di tributi armonizzati. Proprio a tale riguardo, Assonime dubita che la giurisprudenza europea inaugurata con il caso Kamino del 2014 (30) possa continuare a trovare applicazione nell'or-

(26) Così, Cass. civ., Sez. trib., 18 novembre 2015, n. 18448. Nello stesso senso, v. *ex pluribus* Cass. civ., Sez. trib., (ord.) 29 novembre 2023, n. 33229.

(27) Per l'impossibilità di tale norma di disciplinare le invalidità tributarie, v., per tutte, Cass. civ., Sez. trib., 11 novembre 2015, n. 23050, secondo cui essa presupporrebbe "che si tratti di atti vincolati, qualifica che non può pienamente attagliarsi all'atto impositivo che, se certamente non dà luogo ad esercizio di discrezionalità amministrativa, tuttavia non può ritenersi vincolato nel *quid* (tale cioè che, se il potere viene esercitato, il contenuto dispositivo dell'atto è conoscibile *ex ante*, in quanto già interamente predeterminato *ex lege*), salvo non banalizzare tale categoria dogmatica (i cui esatti limiti sono controversi in dottrina) riducendo l'elemento di vincolatività dell'atto, quanto all'*an*, al generale dovere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare le proprie attribuzioni svolgendo i controlli, le verifiche, ispezioni e accessi necessari all'accertamento dei tributi, e quanto al *quid*, agli effetti giuridici degli avvisi di accertamento e rettifica, quali strumenti idonei a costituire il credito erariale in presenza del presupposto impositivo: la pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento o di rettifica, in quanto atto a contenuto variabile in relazione al diverso fatto eco-

nomico presupposto, non pare quindi rispondere alla fenomenologia dell'atto a contenuto vincolato, che è configurabile allorché non soltanto la scelta dell'emanazione o meno dell'atto, ma anche il suo contenuto siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovraordinato, sicché all'Amministrazione non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse" (cfr. Cass. civ., SS.UU., n. 5445 del 5/4/2012; la figura dell'atto vincolato, in diritto tributario, ricorrendo piuttosto negli atti consequenziali, meramente esecutivi, quali ad esempio la cartella e l'avviso dimora: cfr. Sez. 5, n. 3142 del 12/02/2014; n. 4516 del 21/03/2012)".

(28) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 37.

(29) Così, Cass. civ., Sez. trib., 16 luglio 2020, n. 15171. Nello stesso senso, v. anche Cass. civ., Sez. trib., 9 maggio 2018, n. 11052.

(30) CGE, Sez. V, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13 Kamino, in ECLI:EU:C:2014:2041, par. 79, ove - in materia di dazi doganali all'importazione - la Corte ha stabilito che "una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale

ordinamento italiano (31): tale dubbio ci pare legittimo, in quanto il nuovo art. 7-bis - eliminando detto onere dimostrativo in capo a chi eccedesse l'annullabilità - rappresenta un **livello di tutela** più intenso del contribuente.

4.2. Nullità

All'interno della nuova configurazione dualistica, la nullità degli atti tributari così come emerge dall'art. 7-ter, si attegna come **categoria eccezionale** e, dunque, applicabile alle violazioni più gravi delle norme tributarie tassativamente previste. Più precisamente, devono considerarsi nulli gli atti dell'Amministrazione finanziaria che risultino: i. connotati da **difetto assoluto di attribuzione**; ii. adottati in **violazione o elusione di giudicato**; iii. affetti da **"altri vizi di nullità"**, come tali qualificati da norme di legge entrate in vigore successivamente al 18 gennaio 2024.

Sul punto, Assonime evidenzia che la norma presenta luci, ma anche qualche ombra. Deve, innanzitutto, considerarsi pregevole la scelta di rendere autonoma la categoria concettuale della **nullità degli atti tributari** rispetto alla "nullità definita negli altri comparti del diritto, nei quali essa viene ricollegata anche alla carenza degli elementi essenziali dell'atto; sotto questo profilo, la scelta del legislatore tributario evita all'interprete di dover distinguere, all'interno dell'atto, gli elementi essenziali da quelli che non lo sono" (32).

Al contempo, la circolare palesa "qualche perplessità, perché sembra imporre all'interprete una sorta di indagine 'storica' sulla data di entrata in vigore delle norme che dispongono e disporranno la nullità degli atti" (33).

A ben vedere, pur essendo formalmente corretta l'obiezione mossa da Assonime, deve prendersi atto che la scelta fatta dal legislatore risulta coerente con la *ratio* di fondo consistente nel tracciare una netta linea di demarcazione tra le c.d. **nullità "nominate"** già presenti nell'ordinamento tributario prima della novella, le quali oggi devono essere considerate delle mere **annullabilità**, rispetto a quelle ad essa successive.

Solo queste ultime, risultando delle ipotesi di nullità specifiche introdotte successivamente al D.Lgs. n. 219/2023, potranno essere rilevate d'ufficio.

Così stando le cose, però, ci pare passare in secondo piano l'onere dell'interprete di effettuare detta indagine storica, risultando al contrario maggiormente criticabile la scelta tranchant del legislatore di 'derubricare' ad ipotesi di annullabilità tutte le **nullità ante riforma**, proprio perché molte di esse attengono a gravi violazioni contenute nell'atto impositivo. Se tale soluzione può considerarsi giustificabile nella logica di 'economia riformatrice' volta ad introdurre una nuova norma di portata generale, ove è paradossalmente lo stesso legislatore ad essersi sottratto a tale indagine storica, risulta auspicabile che, negli interventi normativi successivi, quest'ultimo passi davvero in rassegna le vecchie ipotesi di nullità codificate, 'riabilitando' quelle che attengono alle **violazioni più significative** e facendole ritornare al rango di (nuova) nullità.

4.3. Irregolarità

Relativamente alle irregolarità - ovvero quelle deviazioni dal modello legale considerate "minori" da parte del legislatore e, quindi, non foriere di conseguenze invalidanti - Assonime si limita a prendere atto che esse si configurano per lo più in mancanza delle c.d. **informazioni difensionali** all'interno dell'**atto impositivo**, pur evidenziando che rimane in piedi l'interrogativo, a cui viene suggerita una risposta positiva, se questi vizi "possano determinare **conseguenze di altra natura**, come ad esempio l'aggravio delle spese processuali o, nei casi di omissione di indicazione del termine, il differimento della decorrenza del termine per ricorrere" (34).

5. Inutilizzabilità del materiale probatorio: una figura rivoluzionaria

L'intervento riformatore introduce per la prima volta nell'ordinamento tributario una norma espressamente dedicata a disciplinare i vizi che

procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso". Nello stesso senso, v. *ex pluribus* CGE, 14 febbraio 1990, causa C-301/87 Francia c. Commissione, in *Racc. I-307*, par. 31; CGE, Sez. V, 4 ottobre 2000, causa C-288/96, Germania c. Commissione, in *Racc. I-8237*, par. 101; CGE, Sez. I, 1° ottobre 2009, causa C-141/08 P Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, in *Racc. I-9147*, par. 94; CGE, Sez. VIII, 6 settembre 2012, causa C-96/11 P Storck, in *ECLI:EU:C:2012:537*, par. 80; CGE, Sez. II, 10 settembre 2013,

causa C-383/13 PPU M.G. e N.R. c. Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, in *ECLI:EU:C:2013:533*, par. 38. Da ultimo, v. CGE, Sez. IX, 13 giugno 2024, causa C-696/22 C SPRL, in *ECLI:EU:C:2024:499*, par. 37.

(31) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 37.

(32) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 35.

(33) *Ibidem*, pag. 35.

(34) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 38.

Approfondimento

Statuto del contribuente

connotano l'attività istruttoria, i quali determinano l'inedita figura dell'inutilizzabilità all'art. 7-*quinquies* (35). La precedente mancanza di una norma generale che determinasse l'**inutilizzabilità delle prove illegittime** a supporto di atti dell'Amministrazione finanziaria aveva determinato un nutrito **contenzioso**, confluito in tre distinti orientamenti interpretativi: i. le violazioni istruttorie determinano un'efficacia invalidante sul consequenziale atto impositivo (c.d. **invalidità derivata**) (36); ii. dette violazioni sarebbero inutilizzabili in virtù di un'applicazione analogica dell'art. 191 c.p.p. alla materia

tributaria (37), in quanto norma immanente "in considerazione della **garanzia difensiva** accordata, in generale, dall'art. 24 Cost." (38); iii. salva l'applicabilità di una norma di legge che preveda specifiche conseguenze sanzionatorie in caso di violazioni istruttorie e salvi i casi di clamorosa lesione di un 'diritto costituzionalmente protetto', gli **elementi di prova acquisiti illegittimamente** risultano sempre utilizzabili, stante la carenza nell'ordinamento tributario di una norma di portata generale analoga all'art. 191 c.p.p. (39).

(35) Per un approfondimento, cfr. P. Mastellone, "La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie", in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2024, I, pag. 651 ss.

(36) In tal senso, v. Cass. civ., Sez. I, 8 novembre 1997, n. 11036, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/1998, II, pag. 719 ss., con nota di A. Toppan, "Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di Finanza su autoveicoli e 'spontanea' esibizione di documenti utili all'accertamento tributario", *ivi*, pag. 726 ss.; Cass. civ., Sez. I, 27 luglio 1998, n. 7368, in *Rass. trib.*, n. 5/1998, pag. 1382 ss., con nota di G. Vanz, "Indagini fiscali irrituali e caratteri della 'spontanea' collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito", *ivi*, pag. 1387 ss.; Cass. civ., Sez. I, 27 novembre 1998, n. 12050, in *Giur. it.*, n. 12/1999, pag. 2197 ss.; Cass. civ., Sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2775, in *Foro Italiano*, n. 7-8/2001, I, pag. 2241 ss.; Cass. civ., Sez. trib., 29 settembre 2001, n. 15209, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 6/2002, pag. 518 ss., con nota di C. Grimaldi, "Contrasti interpretativi della S.C. in tema di autorizzazione all'accesso dei verificatori", *ivi*, pag. 523 ss.; Cass. civ., Sez. trib., 26 maggio 2003, n. 8273, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2004, II, pag. 887, con nota di F. Menti, "L'omessa redazione dell'inventario e l'utilizzo di dati e notizie comunque raccolti per l'accertamento del reddito d'impresa", *ivi*, pag. 893; Cass. civ., SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2007, II, pag. 531, con nota di G. Ingrao, "L'omessa notifica dell'atto presupposto tra vizio del procedimento e vizio proprio dell'atto consequenziale", *ivi*, pag. 544; Cass. civ., SS.UU., 4 marzo 2008, n. 5791, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 6/2008, pag. 477, con commento di M. Basilavecchia, "Teoria e pratica del rimborso dell'IVA non dovuta", *ivi*, pag. 482; Cass. civ., Sez. trib., 6 agosto 2008, n. 21153, in *De Jure*; Cass. civ., Sez. trib., 21 luglio 2009, n. 16874, in *Corr. Trib.*, n. 41/2009, pag. 3343, con commento di A. Marcheselli, "Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento", *ivi*, pag. 3339; Cass. civ., SS.UU., 16 settembre 2009, n. 6315, in *Corr. Trib.*, n. 24/2009, pag. 1918, con commento di S. Muleo, "Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento", *ivi*, pag. 1914; Cass. civ., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 9/2010, pag. 762, con commento di M. Basilavecchia, "Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale", *ivi*, pag. 768.

(37) Per tale tesi, v. Cass. civ., Sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Corr. Trib.*, n. 11/2002, pag. 973, con commento di A. Iorio, "Il regime di utilizzabilità delle prove", *ivi*, pag. 978; Cass. civ., SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2002, II, pag. 786, con nota di E. Fortuna, "Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso", *ivi*, pag. 793; Cass. civ., Sez. trib., 18

luglio 2003, n. 11283, in *Corr. Trib.*, n. 39/2003, 3245, con commento di R. Fanelli, "Il giudice tributario 'può sindacare' sull'autorizzazione all'accesso domiciliare", *ivi*, pag. 3250; Cass. civ., Sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19689, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2005, pag. 371, con commento di A. Comelli, "Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori", *ivi*, pag. 375; Cass. civ., Sez. trib., 1° febbraio 2002, n. 1344, in *De Jure*; Cass. civ., Sez. trib., 19 ottobre 2005, n. 20253, in *Corr. Trib.*, n. 1/2006, pag. 47, con commento di P. Corso, "Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento le prove illegittimamente acquisite", *ivi*, pag. 52; Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XXII, 22 giugno 2012, n. 161, in *GT - Riv. giur. trib.*, vol. 20, n. 1/2013, pag. 73, con commento di S. Stufano, "La rilevanza della oggettiva distinzione tra locali 'commerciali' e locali 'abitativi' ai fini della utilizzabilità delle prove acquisite", *ivi*, pag. 75. In dottrina, A. Viotto, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, pag. 415, suggerisce condivisibilmente di "sfruttare il rinvio alle norme del Codice di procedura penale per rendere applicabile anche in campo tributario il principio - sancito dall'art. 191 c.p.p. - dell'inutilizzabilità delle prove assorbite dalle conclusioni cui si perviene ragionando sulla base dei principi fondamentali dell'ordinamento". In termini analoghi, v. anche G. Porcaro, "Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove 'incostituzionali'", in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2005, I, pag. 15.

(38) Così, Cass. civ., Sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570, in *De Jure*.

(39) In tal senso, v. *ex pluribus* Cass. civ., Sez. trib., 8 giugno 2001, n. 7791, in *il fisco*, n. 43/2001, pag. 13847; Cass. civ., Sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2002, II, pag. 282, con nota di S. La Rosa, "Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari", *ivi*, pag. 292; Cass. civ., Sez. trib., 17 dicembre 2001, n. 15914 e Cass. civ., Sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383, entrambe in *Rass. trib.*, n. 2/2002, pag. 648, con nota di R. Lupi, "Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore", *ivi*, pag. 651; Cass. civ., Sez. trib., 1° aprile 2003, n. 4987, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2003, II, pag. 568, con nota di R. Bonavitacola, "Utilizzabilità di prove irrualmente acquisite", *ivi*, pag. 571 ss.; Cass. civ., Sez. trib., 23 dicembre 2005, n. 28695; Cass. civ., Sez. trib., 2 aprile 2007, n. 8181; Cass. civ., Sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 4001; Cass. civ., Sez. trib., 5 dicembre 2019, n. 31779 (ove la Suprema Corte ha ribadito che, in tema di accertamento tributario, "è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione

La nuova disposizione, risolvendo l'annoso problema, stabilisce che "non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli **elementi di prova acquisiti oltre i termini** di cui all'art. 12, comma 5, o in **violazione di legge**". Sebbene la prima ipotesi (c.d. prova *extra time*, già ampiamente rodada in ambito processual-penalistico), risultando essa stessa una violazione di una norma specifica, appaia *prima facie* superflua in quanto ricadrebbe comunque all'interno del concetto di "violazione di legge" (40), è su quest'ultimo inciso che occorre fare qualche riflessione.

Nel contesto giuridico contemporaneo sta acquisendo sempre più importanza una "**cultura della prova**", soprattutto nel processo tributario, ove essa ha una **natura documentale** (perché, d'altronde, anche l'eventuale ammissione alla prova testimoniale trova ingresso in forma scritta), e, quindi, la formulazione definitiva dell'art. 7-*quinquies* risulta particolarmente apprezzabile in un'ottica difensiva del contribuente, atteso che accantona l'iniziale versione del decreto approvato dal Consiglio dei Ministri, che originariamente prevedeva che "non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'art. 12, comma 5, o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute".

La nuova disposizione, proprio perché si rivolge a tutte le "violazioni di legge", esime l'interprete dal verificare caso per caso se queste determinino una sovraordinata lesione di qualche **principio di rango costituzionale**, adempimento che avrebbe rischiato di far piombare nuovamente

la questione in un indesiderabile dibattito giurisprudenziale. Ora, avendo il legislatore introdotto nell'ordinamento tributario una norma di portata generale analoga - e, per molti versi, assimilabile - a quella contenuta nell'art. 191 c.p.p. per il processo penale, in grado di spiegare la propria portata "ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo", occorre chiedersi se è in grado di operare solo per le violazioni di legge interna o meno.

Il quesito è tutt'altro che meramente teorico e tantomeno di pronta soluzione, dal momento che gran parte della giurisprudenza che si è occupata di queste tematiche negli ultimi anni riguardava pretese impositive fondate, in tutto o in parte, su dati ed informazioni trafugate all'estero e pervenute all'Amministrazione finanziaria sotto forma di **liste** trasmesse da Autorità fiscali estere in base a meccanismi di **scambio di informazioni** (e.g. lista Liechtenstein, lista Falciani, Panama Papers, etc.) (41). A tale riguardo, Assonime menziona nella propria circolare il caso della **lista Falciani** (42), lasciando intendere che la nuova disposizione di cui all'art. 7-*quinquies* debba applicarsi anche a tali ipotesi di violazioni di legge, seppur promanate da un altro Stato.

Se si è correttamente colto il senso di tale inciso, si condivide con assoluta convinzione tale posizione interpretativa di Assonime. Muovendo dall'assunto secondo cui la nuova disposizione si modella sulla falsariga dell'omologa norma di cui all'art. 191 c.p.p. vigente nel diritto processuale penale, ove la giurisprudenza la considera operante anche nei confronti della lista Falciani (43), allora anche in ambito tributario

ne la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'Autorità finanziaria francese a quella italiana [...] senza onere di preventiva verifica da parte dell'Autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria".

(40) Ma il legislatore, con tale puntualizzazione, ha probabilmente voluto sancire il definitivo superamento di quella discutibile giurisprudenza di legittimità (v. *ex pluribus* Cass. civ., Sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19338) che considerava gli elementi di prova acquisiti tardivamente perfettamente utilizzabili e non capaci di invalidare l'atto impositivo. Sul punto, v. A. Viotto, "La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente", in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2013, I, pag. 203. Questo profilo è ben messo in luce dalla circolare Assonime n. 18/2024, pagg. 41-42, la quale osserva che, in base a detto orientamento, "la violazione dei termini di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente [...] non avrebbe determinato né l'inutilizzabilità delle prove raccolte, né l'invalidità degli atti accertativi emessi a seguito della verifica; con l'art. 7-*quinquies* dello Statuto, applicabile a

far data dal 18 gennaio 2024, il suddetto orientamento giurisprudenziale viene definitivamente superato".

(41) Al riguardo, dopo qualche timida decisione di merito che ha sposato la tesi della c.d. invalidità derivata (v., in particolare, Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XL, 15 dicembre 2009, n. 367, in *Riv. dir. trib. int.*, num. un. 2011, pag. 526, e Comm. trib. prov. di Mantova, Sez. I, 27 maggio 2010, n. 137, *ivi*, pag. 521, annotate da P. Mastellone, "Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente", *ivi*, pag. 536 ss.; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XX, 28 gennaio 2013, n. 11), la Suprema Corte ha ritenuto tali dati pienamente utilizzabili: Cass. civ., Sez. VI-T, 28 aprile 2015, n. 8605; Cass. civ., Sez. VI-T, 13 maggio 2015, n. 9760; Cass. civ., Sez. trib., 19 agosto 2015, nn. 16950 e 16951, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 1/2016, pag. 351, con nota di G. Petrillo, "Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale", *ivi*, pag. 360.

(42) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 40, nota 61.

(43) In tal senso, v. Trib. Pinerolo, GIP Dr. Reynaud, (decr.) 4 ottobre 2011, in *Corriere del Merito*, n. 1/2012, pag. 61, con nota di A. Bassi, "Inutilizzabilità processuale e distruzione dei

Approfondimento

Statuto del contribuente

le prove *ictu oculi* affette da **vizi di acquisizione** o **altre violazioni perpetrate all'estero** - riscontrabili solo a livello di *fumus* dal giudice italiano, il quale evidentemente non può né deve essere chiamato a compiere un'approfondita verifica del rispetto della legge straniera - dovranno essere espunte dal paniere istruttorio a fondamento dell'atto tributario (44). Questa pare, peraltro, essere una soluzione obbligata quantomeno nel contesto europeo, in cui il principio di legalità deve sempre trovare applicazione.

6. Vizi attenenti alle notificazioni

Un'ultima chiosa deve essere riservata all'impatto dell'art. 7-*sexies* dello Statuto, espressamente dedicato ai vizi delle notificazioni (45), materia oggetto di decenni di dibattiti interpretativi (46). Come osserva correttamente Assonime, l'introduzione di una "**disciplina generale**" per tale ambito risultava evidentemente necessaria al fine di "dissipare i dubbi legati ai numerosi contenziosi sui vizi della notifica, recependo a livello normativo alcuni orientamenti giurisprudenziali" (47).

L'indubbia importanza di avere una disciplina che regoli in modo puntuale i vizi delle notificazioni in ambito tributario e le correlate conse-

guenze sull'atto impositivo discende, in primo luogo, dalla **natura recettizia** di quest'ultimo, perché esso si perfeziona solo se correttamente portato a conoscenza del destinatario (48).

Nel previgente regime, stante il rinvio infraistituzionale operato dall'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 alle norme di cui agli artt. 137 ss. c.p.c., la tendenza della giurisprudenza andava a svilire l'importanza della notificazione in ambito tributario, rigettando frequentemente le eccezioni del contribuente e ritenendo che l'eventuale **illegittimità** risulterebbe comunque **sanata** per raggiungimento dello scopo *ex art.* 156 c.p.c.

Nonostante fosse stata auspicabile una norma più incisiva, Assonime comunque attribuisce all'art. 7-*sexies* il pregio di tracciare una distinzione tra le figure di **inesistenza e nullità** della notifica, "attribuendo alle stesse effetti diversi: l'inesistenza della notifica di un atto recettizio comporta l'inefficacia dell'atto; la nullità è un'irregolarità del procedimento di notifica che può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento" (49).

Un altro profilo che viene ben evidenziato nella circolare in commento (50) è l'importanza del

documenti frutto di accesso abusivo a sistema informatico", *ivi*, pag. 62, ove, relativamente alla valenza della lista Falciani nell'ambito di una rogatoria penale, si afferma che, "trattandosi della stampa di *files* contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo [...], così integrando, secondo il più recente e condivisibile orientamento giurisprudenziale (v. Cass., Sez. V, sent. 18.1.2011, n. 24583) il reato di cui all'art. 615-*ter* c.p. (e peraltro certamente sussistente anche il reato di appropriazione indebita aggravata di documenti ai sensi degli artt. 646 e 61, n. 11, c.p.); [...] ne deriva, dunque, che, laddove - come nel caso di specie - sia *ab origine* esclusa la giurisdizione dell'Autorità giudiziaria italiana dei fatti relativi all'illecita acquisizione, appare inutile procedere alla dispendiosa attività processuale della distruzione con le forme dell'incidente probatorio ed il corpo del reato di illecita acquisizione deve essere distrutto a cura del Pubblico ministero a tutela delle ragioni di riservatezza dei soggetti coinvolti". Nello stesso senso, Trib. Avellino, GIP Dr. Fiore, (decr.) 8 agosto 2012, inedito. Sul tema, v. anche Cass. pen., Sez. III, 4 ottobre 2012, n. 38753, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 12/2012, pag. 925, con commento di N. Raggi, "La lista Falciani a un soffio dal macero", *ivi*, pag. 928.

(44) In tal senso, nel nostro recente studio monografico P. Mastellone, *Potestà impositiva e diritti del contribuente nei rapporti transnazionali*, Torino, 2024, pag. 449, si è sostenuto che "l'introduzione dell'art. 7-*quinquies* dello Statuto, anche letto in combinato con il generale principio di proporzionalità di cui al successivo art. 10-*ter* che oggi deve sempre 'bilanciare' fisco e contribuente nel procedimento tributario", dovrebbe portare a convenire con tale soluzione, perché "il necessario vaglio

di 'legalità' della prova anche dopo la sua circolarizzazione transfrontaliera, d'altronde, si desume indirettamente dai criteri stabiliti in materia di rogatorie penali - ove, quantomeno, si impone il rispetto dei requisiti di conformità ed autenticità delle copie acquisite con gli originali conservati all'estero - e dai limiti allo scambio di informazioni che permettono alle Autorità fiscali di non collaborare se l'acquisizione delle stesse risulti contraria alla propria legislazione o prassi interna".

(45) Sul tema, v. A. Viotto, "I vizi delle notificazioni degli atti del procedimento", in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II - I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, pag. 149 ss.

(46) Per un'analisi di uno dei principali temi di discussione, v. P. Mastellone, "La prova della notifica a mezzo posta ai contribuenti relativamente irreperibili dopo le Sezioni Unite", in *il fisco*, n. 28/2021, pag. 2752.

(47) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 42.

(48) Riprendendo il cristallino pensiero di F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario - Vol. I*, 11^a ed., Milano, 2011, pag. 202, "la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma la modalità con cui l'avviso di accertamento viene ad esistenza: l'atto d'imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti, in quanto sia notificato al suo destinatario". In senso analogo, v. anche A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2^a ed., Milano, 2018, pag. 825.

(49) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 40, nota 61.

(50) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 43 ss.

comma 3, il quale - nel chiarire che “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 compresi i coobbligati” - scardina una volta per tutte la risalente tesi della c.d. **supersolidarietà tributaria**, che, seppur da tempo considerata dalla Consulta palesemente incostituzionale (51), era stata in alcune occasioni ripresa e rimodulata dalla giurisprudenza di legittimità (52). La nuova disposizione, quindi, è “destinata a modificare profondamente la prassi degli Uffici, imponendo **autonome notifiche** per ciascun coobbligato”, ma soprattutto “comporta nel caso di notifica a un coobbligato e non ad un altro un’ipotesi di **notificazione inesistente** per quest’ultimo, con la conseguenza di rendere l’atto inopponibile nei suoi confronti” (53).

7. Conclusioni

Attraverso questo primo orientamento di prassi, Assonime, al netto di qualche perplessità di cui si è dato conto, conviene sul fatto che il nuovo

regime delle invalidità in ambito tributario - le quali interessano trasversalmente gli atti impositivi, gli atti istruttori ed anche le modalità di notifica - rappresenti un positivo sviluppo dell’ordinamento in grado di inquadrare in una cornice di **maggior legalità** l’attività dell’Amministrazione finanziaria.

L’intervento riformatore, oltre ad avere il merito di sancire anche sotto questo punto di vista l’autonomia del diritto tributario rispetto alla materia amministrativistica, codifica in maniera chiara le violazioni che possono verificarsi nel procedimento impositivo, ne gradua la gravità ponendosi nella prospettiva del destinatario e, da ultimo, vi ricollega precise conseguenze invalidanti o meno. Viene, in tal modo, conferita una più elevata **certezza giuridica** a questo delicato settore, gettando le basi - anche considerando il nuovo contraddittorio preventivo *ex art. 6-bis*, che si traduce nell’invio del c.d. **schema d’atto** prima dell’emissione dell’avviso vero e proprio - per una sensibile riduzione delle liti che potrebbero sfociare dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

(51) Corte cost., 16 maggio 1968, n. 48, in www.cortecostituzionale.it; Corte cost., 17 dicembre 1968, n. 139, in www.cortecostituzionale.it.

(52) Cass. civ., SS.UU., 13 ottobre 1973, n. 2580, in *Foro Ita-*

liano, n. 11/1973, pag. 2965 ss.; Cass. civ., Sez. II, 19 giugno 2000, n. 8288.

(53) Circolare Assonime n. 18/2024, pag. 45.

Obbligazioni e titoli simili in forma digitale: il regime fiscale degli interessi richiede maggiore chiarezza

di Carlo Galli (*)

Con l'approvazione e conversione del D.L. n. 25/2023 (Decreto Fintech) è stata finalmente disciplinata l'emissione e circolazione di strumenti finanziari in forma digitale, che rappresentano una straordinaria opportunità in termini di semplificazione e risparmio di costi per emittenti ed investitori. La mancata previsione di una disciplina fiscale porta naturalmente a verificare la possibile applicazione del regime tributario dei redditi dei corrispondenti strumenti emessi in forma cartacea o scritturale. Ma la disciplina esistente è realmente funzionale alle caratteristiche degli strumenti finanziari in forma digitale? L'applicazione alle obbligazioni e titoli simili non induce all'ottimismo.

1. Premessa

Le cronache dei mesi scorsi hanno dato merito al risalto all'emissione da parte di un'importante società italiana di un *digital bond*, vale a dire un'obbligazione emessa utilizzando la tecnologia a registro distribuito (DLT), la cui declinazione più nota è la *blockchain*. L'operazione rappresenta il punto di arrivo di un percorso di ricerca e sperimentazione durato anni, durante i quali sono stati approfonditi gli aspetti legali, regolamentari e fiscali dell'emissione e circolazione di strumenti finanziari, in particolare ob-

bligazioni, rappresentati da *security token*, di cui l'operazione citata rappresenta la prima applicazione in Italia.

Nel nostro ordinamento, l'emissione di strumenti finanziari in forma digitale e la relativa circolazione sono stati finalmente disciplinati dal D.L. n. 25/2023 (1) (il "Decreto Fintech"), che ha altresì dato attuazione al Regolamento UE 2022/858 del 30 maggio 2022 (il "Regolamento DLT") (2) ed ha rimosso i principali ostacoli legali e regolamentari all'emissione e circolazione di **obbligazioni in forma digitale** (3).

(*) Dottore commercialista e Avvocato - Partner - Clifford Chance.

(1) D.L. 17 marzo 2023, n. 25, convertito, con modificazioni, dalla Legge 10 maggio 2023, n. 52.

(2) Regolamento UE 2022/858 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 30 maggio 2022 relativo a un regime pilota per le infrastrutture di mercato basate sulla tecnologia a registro distribuito e che modifica i Regolamenti UE 600/2014 e UE 909/2014 e la Direttiva 2014/65/UE (il "Regolamento DLT").

(3) Il Decreto Fintech disciplina anche emissione e circolazione di azioni, titoli di debito emessi dalle S.r.l., ulteriori titoli

di debito la cui emissione è consentita ai sensi dell'ordinamento italiano, titoli di debito regolati dal diritto italiano emessi da emittenti non italiani, ricevute di deposito relative ad obbligazioni e ad altri titoli di debito di emittenti non domiciliati in Italia, titoli di debito emessi da emittenti italiani, strumenti del mercato monetario regolati dal diritto italiano, azioni o quote di organismi di investimento collettivo del risparmio italiani. Per una più ampia disamina dei profili tributari dei diversi strumenti finanziari disciplinati dal Decreto Fintech, cfr. G. Escalar, "La fiscalità per i privati di strumenti finanziari digitali e *security token*", in *Corr. Trib.*, n. 4/2024.

Queste sono **cripto-attività** (4), qualificabili come strumenti finanziari (5) e come tali rientrano nell'ambito di applicazione della normativa nazionale ed unionale in materia finanziaria (6). Ma né il Decreto Fintech, né altri interventi normativi hanno disciplinato il regime fiscale applicabile agli strumenti finanziari emessi in forma digitale (7). La sussunzione al *genus* degli strumenti finanziari ad opera delle citate modifiche al T.U.F. ed alla MIFID II, oltre al necessario rispetto del principio di neutralità tecnologica di fronte all'identità del contenuto causale degli strumenti, induce naturalmente a ritenere applicabile ai redditi rivenienti dagli strumenti finanziari emessi in forma digitale il regime previsto per i corrispondenti strumenti finanziari emessi **in forma non digitale** (8).

Si rende quindi necessario indagare la concreta applicazione di tale principio, verificando il reale funzionamento della disciplina vigente anche in relazione ai redditi rivenienti dalle obbligazioni emesse in forma digitale.

2. Ambito oggettivo di riferimento

L'ordinamento tributario disciplina (9) il regime degli interessi ed altri proventi delle "obbligazioni e titoli simili", ove questi ultimi sono definiti (10) dall'come "i **titoli di massa** che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare

alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla gestione stessa" (grassetto aggiunto). Alla definizione di titoli simili alle obbligazioni è stata dalla prassi attribuita la più ampia funzione di definire la nozione di "**obbligazioni**" ai fini fiscali, prescindendo dalla qualificazione civilistica o regolamentare dello strumento finanziario (11), così che la disciplina fiscale in materia di obbligazioni ha finito per svincolarsi dalla qualificazione civilistica o regolamentare dello strumento.

È quindi necessario indagare se le obbligazioni in forma digitale possano rientrare nella definizione intensiva di obbligazione o titolo simile ai fini fiscali. A tal fine, è necessario che lo strumento finanziario in forma di **security token** sia qualificabile come "**titolo**", vale a dire come documento che incorpora un diritto ("di credito", nel caso delle obbligazioni) e si caratterizzi per autonomia, letteralità ed astrattezza. Poiché la nozione di titolo non postula la forma cartacea o, comunque, materiale, potendosi, ad esempio, pacificamente qualificare come "titoli" le scritture contabili rappresentative degli **stru-**

(4) Nella nozione di cui all'art. 3, par. 1, n. 5) del Regolamento 2023/1114 del Parlamento e del Consiglio UE del 31 maggio 2023 (il "Regolamento MiCA"), che definisce le cripto-attività come "una rappresentazione digitale di un valore o di un diritto che può essere trasferito e memorizzato elettronicamente, utilizzando la tecnologia a registro distribuito o una tecnologia analoga". L'art. 2, comma 2, lett. (a) del Regolamento MiCA esclude espressamente dal proprio ambito di applicazione alle cripto-attività qualificabili come strumenti finanziari in quanto, come precisato nel nono considerando al Regolamento MiCA, "Gli atti legislativi dell'Unione in materia di servizi finanziari dovrebbero essere guidati dal principio 'stessa attività, stessi rischi, stesse norme' e dal principio della neutralità tecnologica. Pertanto, le cripto-attività che rientrano negli atti legislativi dell'Unione vigenti in materia di servizi finanziari dovrebbero rimanere disciplinate dal quadro normativo esistente, indipendentemente dalla tecnologia utilizzata per la loro emissione o il loro trasferimento, anziché essere disciplinate dal presente regolamento."

(5) Dispongono ora inequivocabilmente in tal senso (i) l'art. 4, comma 1, n. 15), della Direttiva 2014/65/UE del Parlamento e del Consiglio UE del 15 maggio 2014, relativa ai mercati degli strumenti finanziari ("MIFID II"), come modificato dall'art. 18, comma 1, n.1), del Regolamento DLT, e (ii) l'art. 1, comma 2 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 ("T.U.F.") come modificato dall'art. 31 del Decreto Fintech. Anche prima delle citate modifiche normative gli analisti che si erano inizialmente cimentati con la qualificazione legale degli strumenti di debito emessi in forma digitale avevano già concluso per la loro qualificabilità come "titoli".

(6) Il tenore letterale e la portata delle novellate definizioni di "strumenti finanziari" di cui alla MIFID e al T.U.F. (si veda nota 5) inducono a ritenere che la qualificazione come "strumenti finanziari" non debba ritenersi limitata ai *security token* disciplinati dal Decreto Fintech, ma debba estendersi a tutti i *token* rappresentativi di valori mobiliari, ovunque emessi. In senso contrario si esprime Escalar, op. cit., pag. 390, che ritiene siano qualificabili come strumenti finanziari digitali solo quelli che siano oggetto di scritturazione sul registro distribuito per la circolazione digitale tenuto dal responsabile del registro di cui al Decreto Fintech.

(7) Nella Relazione illustrativa all'art. 3 del Decreto Fintech, si afferma che "resta ferma l'applicazione, ai fini di imposizione fiscale, della medesima disciplina prevista per i corrispondenti strumenti finanziari non emessi in forma digitale". In relazione al successivo art. 8 (Pagamento di dividendi, interessi e rimborso del capitale), la relazione osserva inoltre che "[r]estano ferme la disciplina impositiva e le modalità di applicazione della stessa prevista per i corrispondenti strumenti finanziari non emessi in forma digitale".

(8) In tal senso anche la circolare n. 30/E del 27 ottobre 2023 (par. 1.3), ove si afferma che "[i] nuovi strumenti finanziari digitali, essendo stati assoggettati alla disciplina dei corrispondenti titoli di credito e degli altri strumenti finanziari emessi in forma non digitale, devono ritenersi soggetti al relativo regime fiscale".

(9) Art. 44, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.

(10) Art. 44, comma 2, lett. c), n. 2), del T.U.I.R.

(11) Si vedano, in tal senso, la circolare n. 26/E del 16 giugno 2004 e la circolare n. 10/E del 16 marzo 2005, punto 6.4.

Approfondimento

Redditi di capitale

menti finanziari dematerializzati (12), non si vedono ragioni, ove siano integrati i predetti requisiti tipicamente associati al documento in forma cartacea, per non ritenere qualificabile come “titolo” anche la **rappresentazione digitale di diritti o valori** nella forma di *security token*; ancor più considerando che tali rappresentazioni digitali integrerebbero, proprio per le caratteristiche della DLT, la non riproducibilità e l'esclusività del possesso (13). E ciò anche laddove si tratti di *security token* diversi dagli strumenti finanziari in forma digitale di cui al Decreto Fintech, poiché né il Decreto Fintech né altre disposizioni di legge limitano in tal senso la nozione di “titolo”.

Analogamente, se è vero, come indica la relazione illustrativa al Decreto Fintech, che la disciplina fiscale delle obbligazioni in forma digitale disciplinate dal medesimo decreto debba essere la medesima applicabile agli analoghi strumenti in forma non digitale, non è detto che tale disciplina debba sempre essere quella delle “obbligazioni e titoli similari” ai fini fiscali. Anche per gli strumenti finanziari in forma digitale dovrà infatti essere indagata, avendo riguardo allo **smart contract** rappresentativo dello strumento, la sussistenza delle **condizioni** di cui all'art. 44, comma 2, lett. c), n. 2), del T.U.I.R. Qualora, come di norma avviene, lo **smart contract** incorporato negli strumenti di debito emessi in forma digitale (i) preveda l'obbligo di pagare alla scadenza una **somma non inferiore** a quella in esso indicata, e (ii) non attribuisca ai possessori **alcun diritto di partecipazione** diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi, né di **controllo** sulla gestione stessa, appaiono pienamente integrate le condizioni per perché tali strumenti siano qualificabili fiscalmente come “**titoli similari alle obbligazioni**” ai sensi dell'art. 44, comma 2, lett. c), n. 2), del T.U.I.R. Analogamente, non può concludersi che solo agli strumenti finanziari in forma digitale di cui al Decreto Fintech possa applicarsi la disciplina fiscale dei corrispondenti strumenti finanziari non digitali. Se è vero che tra strumenti finanziari digitali di cui al Decreto Fintech e altri *security token* il relativo regime giuridico può es-

sere difforme, tale difformità non produce necessariamente **effetti ai fini tributari**. E non solo in ossequio al principio di neutralità tecnologica, ma, piuttosto, perché la qualificazione tributaria delle obbligazioni e titoli similari prescinde ormai dalla qualificazione giuridica dello strumento.

3. Compatibilità del regime fiscale vigente con le emissioni di obbligazioni digitali

Una volta affermata la qualificabilità delle obbligazioni in forma digitale come “obbligazioni o titoli similari” ai fini fiscali, si rende necessario verificare concretamente l'applicabilità del vigente regime ai relativi redditi derivanti. Ai fini che qui interessano, appare sufficiente limitare l'analisi al regime di cui al D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, l'unico realmente rilevante per strumenti finanziari destinati alla circolazione. Ai fini che qui interessano, è opportuno ricordare che la principale caratteristica di uno strumento di debito in forma digitale è rappresentata dalla circostanza che il relativo rapporto contrattuale tra emittente ed investitore (incorporato nel *security token* rappresentativo del “titolo”), come pure tutti gli eventi ad esso relativi (pagamento cedole, trasferimento dei titoli, ecc.), si realizza interamente **in forma digitale on chain**, rendendo l'intervento di intermediari finanziari o di società di gestione accentrata meramente eventuale. In applicazione del Decreto Fintech, avendo riguardo alle limitazioni di tipo tecnologico, l'unico soggetto (oltre all'emittente) strutturalmente necessario ai fini dell'emissione di un prestito obbligazionario *on chain*, quando non coincida con l'emittente (per i propri titoli) (14), è il gestore del registro per la circolazione digitale (15), che può anche non essere un intermediario finanziario o società di gestione accentrata. A ciò si aggiunge la possibilità di regolare le operazioni in **moneta digitale**, che renderebbe percorribile la sottoscrizione ed il rimborso dei titoli, nonché il pagamento delle cedole, senza intervento alcuno da parte di intermediari finanziari.

È proprio questo naturale effetto di **disintermediazione e semplificazione**, con la conseguen-

(12) E non deve quindi sorprendere che alcuni depositari centrali gestiscano come dematerializzati anche strumenti finanziari basati su tecnologia DLT.

(13) Non ritiene integrabile la qualifica di titolo di credito Escalar, op. cit., pag. 389.

(14) Art. 19 del Decreto Fintech.

(15) In astratto, sotto il profilo tecnologico, uno strumento

finanziario digitale può esistere e circolare anche senza l'intervento di un soggetto identificato come gestore del registro; è, infatti, sufficiente, che i nodi della *blockchain*, ciascuno in modo autonomo rispetto agli altri, continui a “costruire” la *blockchain* stessa.

te significativa riduzione dei costi dell'operazione, a rendere straordinariamente appetibile l'emissione di strumenti finanziari in forma digitale per le imprese anche di minori dimensioni, poco propense ad affrontare le complessità e i costi delle operazioni in forma "tradizionale". Tale disintermediazione estrema è al tempo stesso l'elemento che più di ogni altro compromette la compatibilità con il regime tributario applicabile ai redditi delle obbligazioni e titoli simili di cui al D.Lgs. n. 239/1996.

In applicazione di tale regime vige una distinzione tra:

- **soggetti "nettisti"**, nei confronti dei quali gli interessi e gli altri proventi dei titoli soggiacciono all'applicazione di un'imposta sostitutiva del 26% per la parte maturata nel periodo di possesso; l'imposta è applicata dalle "banche, dalle società di intermediazione mobiliare, dalle società fiduciarie, dagli agenti di cambio e da altri soggetti espressamente indicati in appositi decreti del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro del Tesoro, residenti in Italia, che comunque intervengono nella riscossione degli interessi, premi ed altri frutti ovvero, anche in qualità di acquirenti, nei trasferimenti dei titoli";

- **soggetti lordisti**, non soggetti all'imposta sostitutiva a condizione che depositino i titoli presso gli intermediari autorizzati (16).

Inoltre, con particolare riferimento ai **soggetti non residenti** ammessi a beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 239/1996, è previsto che l'esenzione sia subordinata a:

- il **deposito del titolo**, direttamente o indirettamente, presso una "banca o una società di intermediazione mobiliare residente, ovvero una stabile organizzazione in Italia di banche o di società di intermediazione mobiliare non residenti, che intrattiene rapporti diretti in via telematica con il Ministero delle Finanze - Dipartimento delle entrate" ovvero presso "gli enti e le società non residenti che aderiscono a sistemi di amministrazione accentrata dei titoli e intrattengono rapporti diretti con il Ministero delle Finanze - Dipartimento delle entrate";

- la produzione agli intermediari di una **auto-certificazione** attestante il possesso dei requisiti per l'esenzione.

Ai fini dell'amministrazione dell'imposta e della relativa esenzione in applicazione del D.Lgs. n. 239/1996 come vigente, è quindi essenziale l'intervento di un **intermediario finanziario** nella catena di possesso del titolo e pagamento dei proventi. Come osservato, tale intervento, nelle emissioni obbligazionarie in forma digitale può, o nella forma più "pura" dell'operazione, deve mancare, a favore di un possesso diretto del titolo *on chain* e pagamento attraverso **scambi di moneta digitale** senza l'intervento di intermediari finanziari. È quindi evidente che il vigente regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996 non risulterebbe di fatto applicabile alle obbligazioni e titoli simili emessi in forma digitale e circolanti *on chain* senza l'intervento di intermediari finanziari (17).

Ma anche qualora intermediari finanziari comunque intervenissero nell'operazione per svolgere, ad esempio, il ruolo di **responsabile del registro per la circolazione digitale** o, con un ruolo più tradizionale, come **agenti pagatori**, ciò potrebbe non bastare a garantire il normale funzionamento del regime fiscale gli interessi ed altri proventi. A tal fine, sarebbe infatti necessario assimilare il rapporto instaurato tra l'investitore e il responsabile del registro - tipicamente articolato nella firma dello *smart contract* rappresentativo del titolo, a cui potrebbe accompagnarsi, anche *off chain*, la gestione del *wallet* in cui sono registrate le scritturazioni rappresentative delle obbligazioni in forma digitale - ad un **rapporto di "deposito"** dei titoli, nei termini idonei ad assicurare la qualifica di lordista in capo all'investitore. Analoga analisi dovrebbe svolgersi nell'ipotesi in cui effettivamente intervenga un intermediario finanziario che agisca da titolare della scritturazione digitale in nome proprio e per conto dei clienti (18), nelle diverse ipotesi in cui questi ultimi abbiano o meno attribuito all'intermediario stesso il controllo delle chiavi crittografiche private (19). In altri termini, è necessario uno sforzo interpretativo per ritenere la scritturazione nel registro per la circolazione digitale come **equivalente** alla detenzione di strumenti finanziari demate-

(16) In carenza del deposito, troverebbe infatti applicazione l'imposta sostitutiva sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 239/1996. Si veda, in tal senso, anche la C.M. 23 dicembre 1996, n. 306, par. 2.2.

(17) Se non ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n.

239/1996, norma residuale il cui regime rende lo strumento del tutto inidoneo alla circolazione.

(18) Art. 11 del Decreto Fintech.

(19) Art. 17 del Decreto Fintech.

Approfondimento

Redditi di capitale

rializzati per il tramite di **intermediari finanziari** (20) (comunque non essenziali alla realizzazione dell'operazione). In carenza di tale inequivoca assimilazione, l'applicazione del regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996 alle obbligazioni e titoli simili emessi in forma digitale risulterebbe sostanzialmente pregiudicata, con conseguenze invalidanti sulle emissioni di tali strumenti in forma digitale (21).

Volendo contribuire a colmare il vuoto in via interpretativa, avendo riguardo alla finalità del "deposito" ai fini del corretto funzionamento del regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996, è opportuno sottolineare come il rapporto che si instaura tra il responsabile del registro ed il titolare dell'obbligazione in forma digitale abbia tutte le caratteristiche che nelle operazioni tradizionali sono assolute dal rapporto tipizzato di **deposito tra investitore ed intermediario**. Limitando l'analisi alle fattispecie di cui al Decreto Fintech, infatti, rileviamo come la scritturazione digitale nel registro:

- assicuri l'**integrità**, l'**autenticità**, la **non ripudiabilità**, la **non duplicabilità** e la **validità** delle scritturazioni attestanti la titolarità e il trasferimento degli strumenti finanziari digitali e i relativi vincoli (22);

- consenta, direttamente o indirettamente, di identificare in qualsiasi momento i **sogetti** in favore dei quali sono effettuate le scritturazioni, la **specie** e il **numero** degli strumenti finanziari digitali da ciascuno detenuti, nonché di renderne possibile la **circolazione**.

L'assimilazione in via interpretativa, peraltro mai affermata, non è comunque la soluzione più idonea, in quanto il funzionamento dei mercati finanziari non tollera incertezza su una materia tanto rilevante quanto il regime fiscale applicabile ad un dato strumento finanziario. Ragion per cui sarebbe quanto mai opportuno un chiaro intervento normativo in tal senso.

In conclusione, la via per l'applicazione analogica ai redditi delle obbligazioni in forma digitale del regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996 appare oggi stretta ed impervia, in quanto praticabile solo (i) laddove il responsabile del registro fosse un **intermediario finanziario** di cui all'art. 2,

comma 2, (o art. 9, comma 1) del D.Lgs. n. 239/1996, che interviene anche nei pagamenti relativi ai titoli (anche in moneta digitale), e (ii) la scritturazione nel registro fosse inequivocabilmente assimilata al **deposito** (23). Resterebbe, tuttavia, sostanzialmente preclusa l'applicazione del regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996 - fatta salva la modalità residuale di cui all'art. 5, comma 2, totalmente inidonea a disciplinare la tassazione di strumenti finanziari destinati alla circolazione - ove anche una sola delle predette condizioni venisse a mancare, come nel caso in cui l'emissione e la detenzione degli strumenti finanziari non vedessero l'intervento di **intermediari finanziari**, come naturalmente consentito dalla tecnologia DLT. È evidente come una siffatta limitazione renda l'applicazione del vigente regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996 non appagante e gravemente penalizzante, se non del tutto invalidante, per lo sviluppo dello strumento.

4. Riflessioni *de iure condendo*

È innegabile che l'emissione e la circolazione di strumenti finanziari in forma digitale con tecnologia DLT possano realizzare straordinari miglioramenti di efficienza, e quindi di risparmio di costi, rispetto alle operazioni tradizionali (anche laddove interamente dematerializzate). È quindi ragionevole prevedere che, nel prossimo futuro, tali operazioni suscitino l'interesse di un numero sempre maggiore di emittenti, anche di minori dimensioni. E che, a tendere, possano diventare lo *standard*, fino a soppiantare nel tempo le operazioni tradizionali.

In tale prospettiva, è quanto mai opportuno che il relativo regime fiscale non solo non costituisca un ostacolo, ma sia coerente con le caratteristiche degli strumenti e funzionale alla loro miglior circolazione e liquidità, salvaguardando nel contempo l'interesse erariale.

A tal fine, è auspicabile quanto prima la rimozione di ogni residua ambiguità sul regime fiscale degli strumenti, prevedendo chiaramente come e quando possa ritenersi integrato il "**deposito**". Ed è opportuno che tale chiarimento

(20) Si orienta condivisibilmente in senso positivo Escalar, op. cit., pag. 395. L'autore richiama *ad adiuvandum* la risposta n. 108/2023, che non pare tuttavia contenere elementi sufficienti per ritenere pacificamente estensibili agli strumenti finanziari emessi in forma digitale le considerazioni formulate in relazione agli strumenti finanziari dematerializzati.

(21) Non è un caso che per la prima operazione di emissione di obbligazioni in forma digitale realizzata da un emittente ita-

liano il regime applicabile sia stato individuato nell'art. 5 del D.Lgs. n. 239/1996.

(22) Art. 4, comma 1, lett. a), del Decreto Fintech.

(23) Sarebbe, a quel punto, quanto mai auspicabile l'apertura alla possibilità di generare, trasmettere e conservare in forma digitale anche le autocertificazioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 239/1996.

sia fornito per legge, in quanto solo la norma può fornire il livello di certezza che la materia richiede (e merita).

Per garantire la neutralità tecnologica degli strumenti finanziari anche in materia fiscale sarebbe altresì auspicabile l'introduzione di un regime che possa garantire il funzionamento del regime dell'**imposta sostitutiva** anche laddove la detenzione del titolo ed il pagamento dei redditi si realizzino **senza l'intervento degli intermediari finanziari** a cui è oggi demandata la responsabilità del prelievo. In tali ipotesi, non può infatti assolutamente ritenersi appagante il ricorso al regime di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 239/1996 (24). Si potrebbe, ad esempio, prevedere che il **gestore del registro** per la circolazione digitale, laddove intervenga anche nel pagamento mediante valuta digitale, assuma anche il ruolo di incaricato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva (con conseguente gestione del conto unico). E, per massimizzare il beneficio delle nuove tecnologie anche per l'attività di controllo, si potrebbe prevedere che i registri per la circolazione digitale di cui al Decreto Fintech garantiscano l'accessibilità da parte dell'**Agenzia delle entrate** per l'esercizio delle proprie funzioni (25), sollevando altresì l'incaricato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva dall'obbligo di comunicazione periodica dei dati sulle operazioni rilevanti (26).

Il tutto se, e nella misura in cui, possa ritenersi ancora attuale mantenere una forma di tassazione alla fonte sugli interessi ed altri proventi da obbligazioni e titoli similari, soprattutto quando destinati alla circolazione sui mercati internazionali dei capitali ed all'investimento da parte di soggetti non residenti. La disamina degli ostacoli che l'ordinamento tributario pone alle operazioni di emissione di obbligazioni basate su tecnologia DLT incoraggia infatti una più ampia riflessione critica sulla perdurante adeguatezza del vigente regime di cui al D.Lgs. n. 239/1996 a contemperare le **esigenze erariali**, da un lato, con l'impatto del regime sulla **competitività degli emittenti italiani** nella raccolta di provvista sui mercati obbligazionari internazionali, dall'altro. Il regime di cui al

D.Lgs. n. 239/1996 si avvicina a compiere 30 anni, senza sostanziali modifiche strutturali. Se al tempo della sua introduzione ha rappresentato uno straordinario esempio di raffinatezza e modernità, ed ha concretamente contribuito a rimuovere la variabile fiscale dalle decisioni di investimento, con tangibili benefici in termini di tasso per gli emittenti, oggi rappresenta un grave limite alla competitività degli emittenti italiani per la raccolta fuori dall'area Euro. In caso di **raccolta fuori dall'area Euro**, infatti, i soggetti che svolgono una funzione strutturale nella circolazione dei titoli nei principali mercati dei capitali - quali Stati Uniti, Giappone, Cina, Australia, Singapore, Svizzera o Hong Kong, solo per citare i principali - non sono, né intendono essere, organizzati per consentire agli investitori che ne abbiano diritto l'accesso all'**esenzione** di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 239/1996. Attività che richiede la raccolta e gestione delle autocertificazioni, la rilevazione giornaliera delle operazioni e dei dati funzionali all'applicazione dell'imposta italiana o della relativa esenzione, nonché la comunicazione mensile all'Amministrazione finanziaria italiana. Con la conseguenza che gli investitori soggettivamente esenti operanti in tali mercati, ammesso che fossero disponibili ad adempiere agli obblighi di deposito dei titoli e di produzione dell'autocertificazione per accedere all'esenzione, non sarebbero comunque nelle condizioni di farlo in quanto gli **intermediari infrastrutturali** che operano su quei mercati non offrono una tale opportunità. Sì che gli investitori finiscono per orientare le proprie preferenze di investimento verso strumenti finanziari emessi da emittenti che possono garantire il **pagamento del rendimento lordo senza oneri** per investitori e intermediari. Infatti, tutti i regimi dei principali Paesi europei si traducono, nella sostanza, nella non applicazione di alcun prelievo alla fonte sugli interessi sulle obbligazioni corrisposti a soggetti non residenti. Senza oneri di documentazione e/o identificazione di alcun genere, né in capo agli investitori, né in capo agli intermediari (27).

Lo scenario che il D.Lgs. n. 239/1996 si trova a disciplinare oggi, a quasi 30 anni di distanza, è

(24) Come invece è stato necessario nell'unica operazione fino ad oggi realizzata da emittenti italiani, essendo stata messa in discussione la configurabilità del deposito.

(25) In linea con quanto disposto dall'art. 4, comma 1, lett. f), del Decreto Fintech in relazione a Consob e Banca d'Italia.

(26) Sotto il profilo tecnologico, si potrebbe andare anche oltre. In caso di partecipazione diretta dell'Agenzia delle entrate alla *blockchain*, potrebbe anche essere lo *smart contract* stes-

so ad applicare il prelievo, senza la necessità dell'intervento "manuale" di un determinato soggetto. Il responsabile del registro potrebbe mappare il regime ai diversi soggetti che partecipano al registro e in automatico lo *smart contract* applicherebbe il regime previsto, trasmettendo l'imposta (in moneta digitale) al *wallet* dell'Agenzia delle entrate.

(27) In particolare:

- in Francia si applica una ritenuta punitiva del 75% solo in

Approfondimento

Redditi di capitale

inoltre profondamente diverso da quello delle origini. L'elenco di Stati o territori che consentono un **adeguato scambio di informazioni** si è ampliato a dismisura, fino ad includere Stati e territori storicamente afflitti dallo stigma di offrire un regime fiscale privilegiato. A ciò si è accompagnato lo sviluppo e diffusa adozione degli strumenti di cooperazione internazionale e di scambio di informazioni in materia finanziaria (**FATCA e CRS**), che, pur con le note lacune, realizzano un livello di trasparenza inimmaginabile rispetto a pochi anni or sono.

In uno, la **trasparenza internazionale in materia fiscale** è significativamente più sviluppata rispetto al 1996 ed il bilanciamento tra l'utilità dei presidi per la lotta all'evasione internazionale, da un lato, e le conseguenze concrete in termini di difficoltà di accesso ai mercati internazionali dei capitali, dall'altro, impongono una nuova riflessione: il beneficio in termini di lotta alla residua evasione - eventualmente perpetrata, nella sostanza, da residenti in Italia che investono dall'estero senza dichiarare redditi e patrimoni - è proporzionato al pregiudizio recato alla competitività del sistema Paese nella raccolta finanziaria? La mera osservazione dell'evolu-

zione dei regimi nei Paesi più simili al nostro suggerisce univocamente una risposta negativa. Come è ben presente anche al nostro legislatore/debitore che, con riferimento agli interessi sui titoli di Stato ed equiparati emessi all'estero, ha sempre mantenuto un regime di piena **extra-territorialità**. È forse giunto il momento di ripensare il sistema e rimuovere gli ostacoli procedurali alla piena fruizione dell'esenzione da parte dei **non residenti**, prevedendo un regime libero da adempimenti strutturali motivati dalla lotta alle residue sacche di evasione, ma che in realtà si traducono in un ostacolo sostanziale alla fruizione da parte di investitori esteri che evasori non sono. E restituisca alle **imprese italiane** la possibilità di competere con i propri concorrenti europei anche nella raccolta di provvista.

Le soluzioni sono disponibili e già ampiamente testate, sia che si voglia replicare anche per gli emittenti privati il regime da sempre applicabile agli interessi sui titoli di Stato ed equiparati emessi all'estero; sia che si cerchi ispirazione nei regimi degli altri Paesi europei, diversi tra loro ma comunque del tutto scevri da gravami procedurali.

caso di pagamenti verso conti localizzati in Paesi non cooperativi (Art. 125 A CGI);

- in Lussemburgo non si applica alcun prelievo alla fonte sugli interessi;

- in Regno Unito non si applica alcun prelievo alla fonte sui titoli quotati in mercati riconosciuti (§ 882, ITA 2007; § 878, ITA 2007);

- in Germania non si applica alcun prelievo alla fonte nel caso di titoli che non prevedano né una partecipazione agli utili,

- né una garanzia su immobili siti in Germania (Art. 49(5)(c) EStG);

- in Spagna, non si applica alcun prelievo alla fonte su interessi ed altri proventi delle obbligazioni accentrate all'estero (R.D. 1145/2011);

- nei Paesi Bassi, non è prevista l'applicazione di ritenute sugli interessi pagati a terzi su obbligazioni non assimilabili ad azioni ai fini fiscali (§1-4 del Wet Bronbelasting 2021).

Impugnabile l'avviso di presa in carico dell'agente della riscossione per vizi del presupposto atto impositivo

di Dario Deotto (*) e Luigi Lovecchio (**)

L'orientamento della Corte di cassazione secondo cui l'avviso di presa in carico dell'accertamento esecutivo è impugnabile, qualora rappresenti il primo atto con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'avviso di accertamento precedente, pare suscettibile di essere esteso al di là della casistica dell'avviso di presa in carico. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui l'atto di accertamento esecutivo venga conosciuto dal contribuente in sede di lettura dell'estratto di ruolo. L'affermazione della giustiziabilità degli atti non notificati attraverso l'impugnazione di atti privi di qualunque portata provvedimento appare però insoddisfacente sotto il profilo sistematico, oltre a manifestare per certi versi un contrasto con le argomentazioni svolte dalle Sezioni Unite in relazione al divieto di impugnazione della cartella di pagamento non notificata e conosciuta tramite l'estratto di ruolo.

1. Premessa

L'**avviso di presa in carico** dell'accertamento esecutivo è **atto impugnabile** qualora rappresenti il primo documento con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'avviso di accertamento precedente. In tale eventualità, peraltro, l'avviso di presa in carico deve essere impugnato, a pena di decadenza dell'eccezione di difetto di notifica dell'atto presupposto, entro 60 giorni dalla data di trasmissione o da quella in cui la parte ne ha avuto piena conoscenza. Il nuovo orientamento della Corte di cassazione, inaugurato con la sentenza n. 21254/2023 e confermato nell'ordinanza n. 22670/2024, afferma un principio di diritto che pare suscettibile di essere esteso al di là della casistica dell'avviso di presa in carico. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui l'atto di accertamento esecutivo venga conosciuto dal contribuente in sede di lettura dell'estratto di ruolo. Laddove tale

orientamento dovesse essere confermato, si assisterebbe ad un assetto irragionevolmente divergente rispetto all'ipotesi dell'impugnazione della **cartella di pagamento non notificata**, tale da far dubitare della tenuta costituzionale del sistema delle impugnazioni. Il nuovo arresto della Cassazione, inoltre, sembra porsi in contrasto con talune considerazioni tratte espresse dalle Sezioni Unite, nella sentenza n. 26283/2022, in punto di divieto di ricorso avverso il contenuto dell'**estratto di ruolo**, introdotto dall'art. 12, comma 4-bis, del D.P.R. n. 602/1973, nella parte in cui il Massimo Consesso esprime la sua contrarietà ad una dinamica processuale che possa tradursi in un'**azione di accertamento negativo**. D'altro canto, l'attuale *dictum* della Corte rappresenta un principio di diritto da tenere bene a mente da parte degli operatori, al fine di evitare di perdere delle *chance* di contestazione dei difetti di notifica degli accertamenti, lasciando decorrere i 60

(*) Studio legale tributario Deotto Lovecchio & Partners.

(**) Studio legale tributario Deotto Lovecchio & Partners.

Approfondimento

Processo tributario

giorni dalla comunicazione di documenti successivi, anche se a contenuto meramente informativo.

2. La questione dell'avviso di presa in carico

L'art. 29, D.L. n. 78/2010, prevede che, una volta che l'agente della riscossione riceva il flusso telematico riferito ad un accertamento esecutivo, questi deve inviare un avviso di presa in carico, con cui informa il contribuente dell'avvenuto passaggio di consegna. La disciplina di riferimento è formulata con espressioni lessicali che lasciano chiaramente intendere l'intenzione dell'estensore di attribuire al suddetto avviso una finalità di mera "**lettera di cortesia**", funzionale, ad esempio, all'attivazione di procedure di dilazione con l'agente della riscossione, ex art. 19, D.P.R. n. 602/1973. È sufficiente guardare già alle **modalità di trasmissione** dell'avviso in esame, rappresentate da messaggi di **posta elettronica non certificata** o da **posta ordinaria**. In sostanza, con l'avviso di presa in carico si è voluto dare notizia al contribuente della possibilità di interloquire, a partire da quel momento, con l'agente della riscossione, con le forme e le modalità previste nel D.P.R. n. 602/1973.

Nonostante ciò, la giurisprudenza di merito (1), si è divisa sul tema della **impugnabilità** dell'avviso di presa in carico. Secondo una parte di essa, quest'ultimo sarebbe comunque riconducibile al novero degli atti facoltativamente impugnabili, atteso che lo stesso conterrebbe una pretesa determinata nell'*an* e nel *quantum* e risulterebbe inoltre accostabile ad una sorta di sollecito di pagamento, alla stregua di ciò che accade, ad esempio, negli avvisi bonari della tassa rifiuti. Secondo altro filone interpretativo, cui appartiene anche la prassi amministrativa, invece, l'avviso di presa in carico non potrebbe mai essere considerato atto impugnabile, in quanto non ricompreso nella elencazione degli atti impugnabili, ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. Una lettura intermedia era invece rappresentata da quanti rilevavano che l'avviso predetto costituisce atto impugnabile solo qualora si tratti del primo atto con cui si manifesta la relativa pretesa tributaria.

3. Le statuizioni della Cassazione

La Suprema Corte ha correttamente ritenuto del tutto superata la seconda tesi, in ragione del consolidato orientamento di vertice secondo cui l'elencazione di cui al suddetto art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, è suscettibile di essere integrata con gli atti ivi non menzionati che, esternando comunque una **pretesa creditoria ben determinata**, generano nel contribuente un interesse ad agire suscettibile di tradursi in una facoltà di impugnazione.

Viene inoltre osservato come l'avviso di presa in carico non possa essere assimilato ad un sollecito di pagamento, poiché il contenuto testuale dello stesso ha una **portata meramente informativa** dell'esistenza *aliunde* di un provvedimento impositivo, ma non si traduce in un invito a corrispondere le somme dovute, se non per effetto di una elaborazione soggettiva del destinatario dello stesso.

La prima conclusione del giudice di legittimità è dunque nel senso che l'avviso di presa in carico, essendo privo di qualunque valenza provvedimentoale, non è idoneo *ex se* ad incidere negativamente sul patrimonio del soggetto passivo e pertanto deve ritenersi, in linea di principio, atto non impugnabile, né facoltativamente né tantomeno in via necessitata.

Prima di proseguire nell'esame delle pronunce della Corte, sia consentito svolgere alcune riflessioni su tale asserzione apparentemente perentoria, stimulate da talune **casistiche sinora non indagate** dalla giurisprudenza. Si faccia il caso in cui il contribuente, dopo aver impugnato l'atto di accertamento esecutivo, si veda ricevere un avviso di presa in carico recante l'indicazione dell'intero importo dell'accertamento, e non solo dell'ammontare corrispondente all'iscrizione a ruolo provvisoria (2). Tanto, sia in presenza di un mero errore dell'Agenzia delle entrate (3) sia nell'eventualità in cui fosse stato ravvisato fondato pericolo per la riscossione, senza però che ciò fosse stato segnalato nel precedente atto di accertamento. Il problema che ci si pone è comprendere come il soggetto passivo possa esercitare i suoi diritti di difesa. Le possibilità sono evidentemente due: o si ammette l'impugnabilità dell'avviso di presa in carico oppure si deve differire il momento della reazione

(1) Come attestato nella rassegna contenuta nelle pronunce in commento. Si veda, ad esempio, Comm. trib. reg. Lazio, n. 677/2021 e Comm. trib. prov. di Catania n. 17/2020, in favore della impugnabilità dell'avviso di presa in carico, e Comm. trib. prov. di Milano n. 4096/2019, sulla impugnabilità dello stesso

quale primo atto con cui si manifesta la pretesa tributaria.

(2) Ex art. 15, D.P.R. n. 602/1973.

(3) O del Comune che abbia affidato la riscossione coattiva dei propri atti impositivi ad Agenzia delle entrate-Riscossione.

ne al primo atto successivo, che potrebbe però anche essere un atto dell'esecuzione.

Al riguardo, si è dell'opinione che l'avviso di presa in carico, in tale contesto, sia immediatamente lesivo per il contribuente, in quanto annuncia l'**avvio di una fase di recupero forzoso** che avrà ad oggetto un importo, in ipotesi, indebito. Il vizio in questo caso non è nell'atto di accertamento ma nella **trasmissione del carico**, vuoi perché si è in presenza di un errore vuoi perché è stata ravvisata una situazione di *periculum in mora* che tuttavia non è stata né motivata né previamente comunicata al contribuente. Detto in altri termini, nella fattispecie in esame, la trasmissione del carico tiene luogo della formazione del ruolo e deve dunque poter essere contestata alla stregua del primo. Per usare le espressioni della Corte, adottate nella sentenza n. 21254/2023, in questo caso, l'avviso di presa in carico è suscettibile di "mutare unilateralmente le situazioni giuridiche soggettive del destinatario". A ciò si aggiunga che posticipare l'esercizio dei diritti di difesa potrebbe determinare gravi **pregiudizi per la parte privata**, qualora, ad esempio, l'atto immediatamente susseguente sia rappresentato dal pignoramento presso terzi. Alla luce delle considerazioni che precedono, sembra dunque più corretto rilevare che l'affermata non impugnabilità dell'avviso di presa in carico non possa valere sempre e comunque.

Proseguendo nell'esame della sentenza della Corte, essa, nel ricordare criteri già noti in ordine alla natura non tassativa della elencazione degli atti impugnabili, osserva in proposito che l'**interesse ad agire** che legittima il diritto di impugnazione del privato non può essere arretrato all'interno della scansione procedimentale che connota le attività di controllo del Fisco sino a includere atti privi di concreta lesività e così giungere ad ammettere le impugnazioni aventi carattere prudenziale, giustificate dal timore di future decadenze. Per questi motivi, dunque, l'avviso di presa in carico, proprio perché privo di effettiva carica di lesività, non è di regola atto impugnabile.

Le cose cambiano però, sempre nel ragionamento della Corte, laddove l'avviso in oggetto rappresenti il **primo documento** con cui il contribuente viene a **conoscenza della pretesa tributaria** recata nell'accertamento esecutivo propeutico. In tale eventualità, una interpretazio-

ne di carattere sistematico dei principi dell'ordinamento interno, vagliati attraverso la lente della CEDU, induce ad affermare, ed è questo il passaggio critico della pronuncia, non la facoltà, ma la **necessità dell'impugnazione, a pena di decadenza**, degli atti che pur essendo privi di carattere provvedimentale, "costituiscono il primo atto notificato o comunque conosciuto o legalmente conoscibile dalla parte contribuente, successivo ad un atto impugnabile, ma non formalmente comunicato e che quindi si palesa tramite la comunicazione dell'atto successivo, non autonomamente lesivo. In tal caso, l'**impugnazione del secondo atto, non lesivo**, è funzionale ad attrarre alla cognizione anche l'atto lesivo, ma non (fino ad allora) conosciuto" (4). In sostanza, nell'impostazione del giudice di vertice, qualora il contribuente intenda contestare il **difetto di notifica dell'atto presupposto**, egli dovrà impugnare, si badi, non direttamente quest'ultimo ma l'avviso di presa in carico, seppure al solo fine di portare all'attenzione del giudice tributario il vizio del provvedimento che ne è alla base. E ciò, vale rimarcare, entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica oppure, viste le informali modalità di trasmissione dell'avviso di presa in carico, dalla data in cui il contribuente ne ha avuto piena conoscenza. Viene alla mente, a tale riguardo, il caso in cui il soggetto passivo presenti **istanza di dilazione** all'agente della riscossione, al fine di prevenire le azioni di recupero forzoso. In questa eventualità, è indubbio che, quantomeno alla data di trasmissione della domanda di rateazione, la parte interessata avrà avuto piena conoscenza dell'esistenza della pretesa tributaria poi inviata all'agente della riscossione, con l'effetto che, qualora si vogliano muovere eccezioni in ordine alla validità della notifica dell'atto di accertamento, occorrerà provvedere alla proposizione del ricorso entro i canonici 60 giorni. Vale ancora rilevare, in proposito, che, essendo l'avviso di presa in carico un **atto dell'agente della riscossione**, l'azione giudiziaria dovrà oggi rispettare le **nuove regole** dettate nell'art. 14, comma 6-bis, D.Lgs. n. 546/1992, a mente del quale "in caso di **vizi della notificazione** eccipiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il **ricorso** è sempre proposto **nei confronti di entrambi i soggetti**", così im-

(4) Così la Cass. sent. n. 22670/2024 che pertanto giunge in questo modo a conclusioni di fatto sovrapponibili a quelle del-

la giurisprudenza di merito pure richiamata dai giudici di vertice.

Approfondimento

Processo tributario

ponendosi una nuova ipotesi di litisconsorzio necessario.

4. Le prospettive del nuovo orientamento

Come anticipato in premessa, l'ordinanza n. 22670/2024 ha confermato l'interpretazione data dalla sentenza del 2023. Se davvero dunque si è a cospetto di un arresto destinato ad avere effetti durevoli nel tempo, si apre un momento di riflessione in ordine alle **ricadute operative** che lo stesso potrebbe avere in una molteplicità di situazioni concrete. Si pensi ad esempio all'ipotesi in cui il contribuente venga a conoscenza dell'atto impositivo in occasione del rilascio di un estratto di ruolo oppure di una certificazione dei debiti tributari, emessa dall'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 364, D.Lgs. n. 14/2019. O ancora si faccia il caso che l'interessato si veda scartare dal sistema informativo dell'Agenzia delle entrate un Mod. F24 contenente una compensazione di crediti d'imposta, in quanto esiste un accertamento esecutivo scaduto e affidato all'agente della riscossione per un importo maggiore di 100.000 euro (5). Ebbene in tutti i casi appena descritti, che sono meramente esemplificativi e certamente non esaustivi, il contribuente, anche se è in possesso di un documento privo di qualunque natura provvedimentoale (6), dovrà affrettarsi ad impugnare l'atto "non lesivo", entro i termini decadenziali della proposizione del ricorso, se non vuole perdere la *chance* di far valere il difetto di notifica dell'atto presupposto. E nelle ipotesi sopra rassegnate la consegna del documento è comunque tracciata dall'Amministrazione finanziaria, ai fini della successiva verifica di tempestività dell'azione giudiziale.

5. Il parallelo con la cartella non notificata

Il collegamento immediato che si profila è con l'analoga situazione dell'impugnazione della cartella non notificata, rispetto alla quale l'art. 12, D.P.R. n. 602/1973, da ultimo novellato con la riforma della riscossione (7), pone precise condizioni di ammissibilità. Emerge così l'evidente e, a nostro avviso, irragionevole **disparità di trattamento tra la cartella e l'avviso** di accerta-

mento esecutivo conosciuti attraverso l'estratto di ruolo (8): in particolare, se si tratta di cartella, la contestazione immediata sarà in molti casi preclusa, mentre nel caso dell'atto di accertamento, il ricorso non solo sarà ammissibile, ma anche necessitato. Senza trascurare il disorientamento che così si diffonde tra gli operatori.

A ciò si aggiunga un possibile profilo di contrasto tra l'orientamento in materia di avviso di presa in carico e quello espresso dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 26283/2022, a commento della novella inserita nell'art. 12, comma 4-bis, D.P.R. n. 602/1973.

In un precedente intervento (9), si era rilevato come, in un passo della sentenza delle Sezioni Unite, si deduca che, essendo il processo tributario incardinato sull'impugnazione di un atto impositivo, la **tutela anticipata** nei confronti di un atto non notificato, risolvendosi in una inammissibile azione di accertamento negativo, non può dare luogo ad un diritto del contribuente meritevole di tutela. Si è al riguardo notato come l'affermazione in esame sembrava atteggiarsi quale criterio di diritto destinato a riverberare i suoi effetti ben al di là del caso del ricorso avverso la cartella invalidamente notificata. Il *dictum* della Corte, infatti, pareva presupporre la considerazione che, di regola, non è mai ammissibile l'impugnazione diretta di un atto di cui si è venuti a conoscenza attraverso la mera consultazione di un documento, per sua natura, non impugnabile, sia che si tratti della cartella di pagamento sia che si tratti di un accertamento esecutivo.

È però evidente che il nuovo arresto mal si concilia con le argomentazioni svolte nel precedente delle Sezioni Unite, poiché esso si risolve, tutto all'opposto, con l'affermazione della **giustiziabilità degli atti non notificati** proprio attraverso l'impugnazione di atti per loro natura privi di qualunque portata provvedimentoale, come per l'appunto l'avviso di presa in carico ma anche l'estratto di ruolo. In questo modo, peraltro, emerge altresì come l'apposizione di rigorose griglie di accesso al ricorso avverso la cartella non notificata si atteggi, contrariamente a quanto sembra opinato dalle Sezioni Unite,

(5) Ai sensi dell'art. 1, comma 94, Legge n. 213/2023 ha come noto introdotto il divieto assoluto di compensare crediti d'imposta in F24, in presenza di debiti scaduti verso l'agente della riscossione maggiori di 100.000 euro.

(6) Come certamente lo sono l'estratto di ruolo e la certificazione dei debiti tributari. È dubbio che lo sia anche lo scarto del Mod. F24, laddove questa sia l'unica comunicazione che giunge dall'Agenzia delle entrate.

(7) D.Lgs. n. 110/2024. Per un commento della novella, si rinvia a L. Lovecchio, "Ampliate le ipotesi di ammissibilità dell'impugnazione della cartella di pagamento non notificata", in *il fisco*, n. 34/2024, pag. 3133.

(8) Ma ovviamente le medesime considerazioni valgono anche nelle altre ipotesi prima rassegnate.

(9) L. Lovecchio, op. loc. cit.

quale anomalia dell'ordinamento e non già come una innovazione in sintonia con i principi del sistema. In quanto tale, la norma recata nel su citato art. 12 del D.P.R. n. 602/1973 meriterebbe di essere rimeditata, se non altro per darne una interpretazione il più possibile restrittiva.

Si è pertanto dell'opinione che l'assetto che emerge dalle pronunce della Cassazione non appare soddisfacente sotto il profilo sistematico e meriterebbe ulteriori approfondimenti, stanti peraltro le conseguenze potenzialmente assai pregiudizievoli per gli operatori di una errata interpretazione dei principi della Corte (10).

(10) Si pensi alla ricezione, per l'appunto, di certificazioni o comunicazioni non impugnate per tempo, recanti notizia dell'esistenza di accertamenti mai ricevuti dal contribuente.

Necessari tre *test*, autonomi e disgiunti, per verificare il beneficiario effettivo e applicare i benefici convenzionali

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Napolitano, Est. Crucitti - Sent. n. 26640 del 12 settembre 2024, dep. il 14 ottobre 2024)

Imposte sui redditi - Convenzioni contro le doppie imposizioni - Royalties per utilizzo dei marchi - Ritenute del 10% - Qualità di beneficiario effettivo del percipiente delle royalties - Prova a carico della società contribuente - Sussistenza - Tre test autonomi e disgiunti - i) substantive business activity test - ii) dominion test - iii) business purpose test - Necessità

Per la corretta applicazione del beneficio convenzionale delle ritenute su royalties per utilizzo dei marchi nella misura del 10%, ai sensi dell'art. 12 della Convenzione Italia/Lussemburgo contro le doppie imposizioni, è onere della società contribuente provare la qualità di beneficiario effettivo del percipiente delle royalties. L'indagine volta a verificare la qualità di beneficiario effettivo si articola in tre test, autonomi e disgiunti, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnaletici": i) il substantive business activity test, che verifica se la società percipiente svolga un'attività effettiva; ii) il dominion test, che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente delle somme percepite o sia invece tenuta a rimetterla ad un soggetto terzo; iii) il business purpose test, che verifica le ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero e cioè se la società percipiente abbia una funzione di finanziamento o se invece sia una mera conduit company (o société relais).

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IRES, anno 2008)

Fatti di causa

A seguito di processo verbale, redatto dalla Guardia di Finanza, l'Ufficio contestava alla A.A. Group S.r.l. di avere utilizzato per l'attività alberghiera marchi di proprietà altrui i cui licenziatari venivano individuati in società aventi sede in Lussemburgo.

In particolare, la contestazione in ordine alle ritenute corrisposte nell'anno di imposta 2008 riguardava i compensi corrisposti alle società detentrici dei marchi relativi alle strutture alberghiere "Renaissance Naples Hotel Mediterraneo" e "Marriot Capri Tiberio Palace Resort" rispetto ai quali non era stato possibile individuare il beneficiario effettivo con conseguente inapplicabilità delle minori ritenute ai sensi dell'art. 12 della Convenzione Italia/Lussemburgo contro le doppie imposizioni.

Il ricorso proposto dalla A.A. Group (d'ora in poi SNG) S.r.l. avverso l'atto impositivo venne rigettato dall'adita Commissione tributaria provinciale e la decisione, appellata dalla società, veniva riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Campania che annullava integralmente l'avviso di accertamento.

Il giudice di appello riteneva che la società avesse fornito idonea prova atta a dimostrare che le società, aventi sede in Lussemburgo, fossero le effettive beneficiarie dei compensi corrisposti a titolo di royalties sui marchi, con conse-

guente applicabilità dell'art. 12 della Convenzione Italia/Lussemburgo contro le doppie imposizioni e, quindi, corretta applicazione da parte della contribuente delle ritenute nella misura del 10 per cento. Aggiungeva il giudice di appello che anche se si dovesse ritenere, come assume l'Agenzia delle entrate, che il beneficiario definitivo fosse la statunitense Marriot la Convenzione italo-statunitense sarebbe stata ancora più favorevole (8%).

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione, articolato su due motivi, l'Agenzia delle entrate cui resiste, con controricorso, la A.A. Group S.r.l.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione alla pubblica udienza in prossimità della quale il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore generale Michele Di Mauro ha depositato memoria concludendo per l'inammissibilità del ricorso.

La controricorrente ha depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. La ricorrente, con il primo motivo -rubricato: violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della Convenzione Italia-Lussemburgo e dell'art. 115 c.p.c. in relazione all'art. 25, comma 2, del D.P.R. 600 del 1973 ed art. 2697 c.c.- censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la sentenza impugnata per avere la C.T.R. ritenuto che la Società avesse provato che la GHL S.r.l. fosse stata l'effetti-

va beneficiaria delle *royalties* oggetto dell'avviso di accertamento emesso per l'anno di imposta 2008. In particolare, secondo la ricorrente e contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R., le operazioni condotte dai verificatori avevano consentito di fare emergere un beneficiario effettivo non corrispondente alle società lussemburghesi licenziatarie dei marchi, in quanto la GHL non deteneva il controllo esclusivo del marchio, non subiva il rischio di un'eventuale diminuzione di valore del bene immateriale, aveva una limitatissima organizzazione operativa comprovata dall'esiguità del personale dipendente, era totalmente sottoposta al controllo della società americana Marriot attraverso una serie di società collegate e partecipate, dislocate in Lussemburgo; non svolgeva funzioni operative, di coordinamento, di comando e di controllo che erano, invece, di esclusivo appannaggio della società americana.

2. Con il secondo motivo di ricorso -rubricato: violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727, 2729 e 2697 c.c. in relazione all'art. 360 nn. 3 e 4 del c.p.c.- si deduce che la C.T.R. non avrebbe fatto corretta applicazione dei principi in materia di prova per presunzioni nel rapporto con il Fisco, avendo annullato l'atto impositivo impugnato senza operare una valutazione complessiva di tutte le circostanze indiziarie addotte dall'Ufficio le quali, invece, avrebbero giustificato la conferma del rilievo fiscale in contestazione.

3. Va, preliminarmente, esaminata l'eccezione, sollevata in controricorso dalla società di inammissibilità del ricorso per essere la sentenza impugnata fondata su due autonome *rationes decidendi* una solo delle quali sarebbe stata censurata. In particolare, la controricorrente eccepisce come il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate non abbia in alcun modo censurato il passo motivazionale, costituente, secondo la prospettazione difensiva, autonoma *ratio decidendi*, nella quale la C.T.R. aveva affermato l'illegittimità dell'atto impositivo in quanto, anche a volere ritenere beneficiaria effettiva la società statunitense, avrebbe dovuto applicarsi la ritenuta ancora più favorevole dell'8%.

3.1 L'eccezione non è meritevole di accoglimento per più ragioni.

Va, infatti e in primo luogo, smentito che l'Agenzia delle entrate non avesse censurato il capo di sentenza in oggetto laddove dal contenuto del ricorso emerge inequivocabilmente che anche tale passo motivazionale è stato espressamente attinto con il ricorso (v. pag. 14 del ricorso nella quale la difesa erariale, dopo avere riportato, per intero, la motivazione della sentenza impugnata, scrive testualmente che tali statuizioni non possono essere condivise), ribadendosi integralmente l'errore commesso dalla C.T.R. nell'aver ritenuto provata la qualità di beneficiaria effettiva della società lussemburghese laddove le prove fornite non erano idonee allo scopo.

In tale contesto, peraltro, il passo motivazionale *de quo*, non appare neppure costituire un'autonoma *ratio decidendi*, idonea a reggere da sola la decisione, non solo per i termini (ipotetici) in cui è espresso, costituente mera argomentazione rafforzativa dell'unica *ratio decidendi* sulla quale la sentenza è fondata, ma anche perché estraneo al *thema decidendi*.

Ed invero, seppure dagli atti risulti che, in sede di ricorso introduttivo, la Società ebbe a chiedere, in via di estremo subordine, l'applicazione della più favorevole Convenzione Italia/Stati Uniti, non risulta, con difetto di specificità, se tale domanda sia stata, poi, reiterata in appello.

4. Procedendo, quindi, all'esame del primo motivo di ricorso va dato, ai fini della decisione, primario rilievo alla nozione di beneficiario effettivo, come contenuta nell'art. 12 della Convenzione firmata in Lussemburgo il 3 giugno

1981 e ratificata con Legge n. 747 del 14 agosto 1982, il quale dispone:

"1. I canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

2. Tuttavia, tali canoni possono essere tassati nello Stato contraente dal quale essi provengono secondo la legislazione di detto Stato, ma se la persona che percepisce i canoni è il beneficiario effettivo, l'imposta così applicata non può eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo dei canoni.

3. Ai fini del presente articolo il termine 'canoni' designa i compensi corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche e scientifiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;

4. Le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non si applicano nel caso in cui il beneficiario effettivo dei canoni, residente di uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente dal quale provengono i canoni, sia un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, sia una professione indipendente mediante una base fissa ivi situata, ed il diritto od il bene generatore dei canoni si ricolleggi effettivamente ad esse. In tal caso i canoni sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo la propria legislazione interna.

5. I canoni si considerano provenienti da uno Stato contraente quando il debitore è lo Stato stesso, una suddivisione politica o amministrativa, un ente locale o un residente di detto Stato. Tuttavia, quando il debitore dei canoni, sia esso residente o non di uno Stato contraente, ha in uno Stato contraente una stabile organizzazione, o una base fissa, per la quale è stato concluso il contratto che ha originato il pagamento dei canoni e che sopporta l'onere di tali canoni, questi sono considerati come provenienti dallo Stato in cui è situata la stabile organizzazione o la base fissa.

6. Se, in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra il debitore e il beneficiario effettivo o tra ciascuno di essi e terze persone, l'ammontare dei canoni, tenuto conto della prestazione per la quale sono stati pagati, eccede quello che sarebbe stato convenuto tra il debitore e il beneficiario effettivo in assenza di simili relazioni, le disposizioni del presente articolo si applicano soltanto a questo ultimo ammontare. In tal caso la parte eccedente dei pagamenti è imponibile in conformità della legislazione di ciascuno Stato contraente e tenuto conto delle altre disposizioni della presente Convenzione".

4.1 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in materia di beneficiario effettivo, ben compendiata da Cass. n. 32840 del 19/12/2018: "In tema di doppia imposizione internazionale, ai fini della tassazione delle *'royalties'*, opera il criterio, elaborato dalla prassi internazionale, del 'beneficiario effettivo', volto a contrastare pratiche finalizzate a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale, in forza del quale può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia la reale disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi, altrimenti, una traslazione impropria dei benefici convenzionali o un fenomeno di non imposizione".

Il concetto, seppure per la differente fattispecie di interessi ma ugualmente applicabile in materia di *royalties*, è stato

Giurisprudenza

ulteriormente specificato da Cass. 28/02/2023 n.6005 la quale ha statuito che “In tema di esenzione degli interessi e di altri flussi reddituali dall'imposta *ex art. 26-quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, è onere della società contribuente provare la propria qualità di beneficiario effettivo degli stessi, superando a tal fine tre *test*, autonomi e disgiunti, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei ‘parametri spia’ o ‘indici segnaletici’: i) il ‘*substantive business activity test*’, che verifica se la società percipiente svolga un’attività economica effettiva; ii) il ‘*dominion test*’, che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente degli interessi ricevuti o se invece sia tenuta a rimmetterli ad un soggetto terzo; iii) il ‘*business purpose test*’, che verifica le ragioni dell’interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero, e cioè se abbia una funzione nell’operazione di finanziamento o se sia mera ‘*conduit company*’ (o ‘*société relais*’), la cui interposizione è finalizzata esclusivamente ad un risparmio fiscale”. Il principio è stato ulteriormente confermato, di recente, da Cass. 3 settembre 2024 n. 23628 la quale (richiamando oltre alla già citata Cass. n. 6005/2023; Cass. Sez. trib. 28 febbraio 2023, n. 6050), ha ribadito che l’indagine volta a verificare la qualità di beneficiario effettivo si articola in tre *test*, autonomi e disgiunti, come denominati dalla dottrina in relazione ai principi cardine elaborati dalla richiamata giurisprudenza unionale e di legittimità, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei “parametri spia” o “indici segnaletici”: il *substantive business activity test*, che verifica se la società percipiente svolga un’attività effettiva; il *dominion test*, che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente delle somme percepite a titolo di dividendi o interessi o sia invece tenuta a rimmetterla ad un soggetto terzo; il *business purpose test*, che verifica le ragioni dell’interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero e cioè se la società percipiente abbia una funzione di finanziamento o se invece sia una mera *conduit company* (o *sociétérelais*).

4.2 Alla luce dei principi specificati e ribaditi in tale ultima pronuncia, il mezzo di impugnazione non appare meritevole di accoglimento, non ravvisandosi nella sentenza impugnata alcun errore di diritto, avendo la C.T.R. correttamente individuato le norme e i principi regolatori della materia ed essendo pervenuta alla conclusione che le *royalties* versate da SNG a una società lussemburghese per l’uso del marchio Marriot dovesse essere applicata l’aliquota ridotta del 10% prevista dalla Convenzione Italia/Lussemburgo, in luogo della più gravosa aliquota del 30% di cui all’art. 25, comma 2, del D.P.R. n.600 del 1973, essendo la società di diritto lussemburghese la “beneficiaria effettiva” delle *royalties* e ciò sulla base di un apprezzamento di fatto fondato sugli elementi forniti dalle parti la cui censura, ad opera della ricorrente, ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ. è inammissibile (cfr. Cass. 3.11.2023 n. 30660). Invero e inoltre, dalla sentenza impugnata, emerge che la SNG aveva prodotto in giudizio una copiosa quantità di prove documentali, tenute in conto dalla CTR, che dimostravano come GHG svolgesse un’attività economica effettiva sfruttando i Marchi e licenziandoli a terzi come SNG (*substantive business activity test*), avesse il diritto di disporre dei Canoni senza alcun obbligo di riversarli a terzi (*dominion test*) e avesse una funzione economica quale titolare dello sfruttamento dei Marchi (*business purpose test*).

4.3 Né meritevole di accoglimento appare la censura relativa ad una erronea, da parte della C.T.R., distribuzione dell’onere della prova essendosi anche in questo caso il giudice di appello mosso lungo il solco interpretativo tracciato

da Cass. n. 6005/2023 cit. la quale ha, condivisibilmente chiarito che: “Spetta alla società contribuente, anche per il principio di vicinanza della prova (art. 2697, cod. civ.), dimostrare di essere il ‘beneficiario effettivo’, sul piano sostanziale e non meramente formale (in termini, Cass. n. 17746/2021); invece, in caso di superamento del primo *step* di verifica, in ossequio alla regola generale sull’onere della prova, all’Amministrazione spetterà dimostrare l’abuso del diritto e la sussistenza di una costruzione artificiosa”.

5. La censura articolata con il secondo motivo di ricorso è infondata alla luce degli insegnamenti di Cass., Sez. U., 24 gennaio 2018 n. 1785, costantemente seguiti dalla giurisprudenza successiva di questa Corte (v. Cass. 21 febbraio 2022 n. 9054) secondo i quali: “In tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell’art. 2729 c.c., ad ammettere solo presunzioni ‘gravi, precise e concordanti’, laddove il requisito della ‘precisione’ è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della ‘gravità’ al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della ‘concordanza’, richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un’analisi atomistica degli stessi. Ne consegue che la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 c.c., ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell’inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica si concretì nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma”. Nonché di recente, in ambito tributario Cass. n. 11690 del 30/04/2024 “Nel processo tributario, sono utilizzabili le prove atipiche ed i dati acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate, secondo i canoni della prova per presunzioni, spettando al giudice di merito la valutazione, ai sensi dell’art. 2729 c.c., in ordine alla ricorrenza dei requisiti della gravità, precisione e concordanza; ne consegue che è censurabile in sede di legittimità la decisione con la quale il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio, senza accertare se essi, quand’anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nel loro complesso”.

5.2 Nel caso in esame, le argomentazioni svolte dall’Agenzia delle entrate non prospettano la violazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. nei termini sopra indicati, risolvendosi in definitiva nell’allegazione di una diversa ricostruzione delle questioni di fatto e nella contrapposizione a quelli forniti dalla contribuente, dei diversi elementi indiziari (peraltro neppure dirimenti) forniti dall’Ufficio, la cui valenza probatoria è stata espressamente disattesa dalla Commissione tributaria regionale.

6. Alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso va, pertanto, rigettato con spese, liquidate come in dispositivo, a carico della soccombente Agenzia delle entrate.

7. Nei confronti dell'Agenzia delle entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della Legge n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate

dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr. Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate alla refusione in favore della controricorrente delle spese processuali liquidate in complessivi euro 7.600, oltre euro 200 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% e accessori di legge.

Commento

di Fabio Gallio (*)

Secondo la Corte di cassazione per beneficiare delle agevolazioni previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, è necessario dimostrare che la società estera svolga un'attività economica effettiva (*substantive business activity test*), che la stessa abbia il diritto di disporre dei redditi percepiti senza alcun obbligo di riversarli a terzi (*dominion test*), e che abbia una funzione economica (*business purpose test*).

Questa in estrema sintesi, la decisione con cui la Corte di cassazione, con la sentenza del 14 ottobre 2024, n. 26640, si è occupata del caso del pagamento di compensi corrisposti a titolo di *royalties* dall'Italia al Lussemburgo.

In particolare, era stato contestato ad una società italiana di non avere fornito idonea prova atta a dimostrare che la società lussemburghese fosse la effettiva beneficiaria dei compensi corrisposti a titolo di *royalties* sui marchi, con conseguente non applicabilità dell'art. 12 della Convenzione Italia/Lussemburgo contro le doppie imposizioni e, quindi, che non fosse corretta l'applicazione da parte della contribuente delle ritenute nella misura del 10%. Secondo l'Ufficio si doveva applicare la più gravosa aliquota del 30% di cui all'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973.

La Suprema Corte ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, in quanto parte contribuente aveva prodotto in giudizio una copiosa quantità di prove documentali che dimostravano come la società lussemburghese svolgesse un'attività economica effettiva, sfruttando i Marchi e licenziandoli a terzi (*substantive busi-*

ness activity test), avesse il diritto di disporre dei Canoni senza alcun obbligo di riversarli a terzi (*dominion test*) e avesse una funzione economica quale titolare dello sfruttamento dei Marchi (*business purpose test*).

Si ricorda che, come chiarito da parte della giurisprudenza, quella del beneficiario effettivo è una clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di *treaty shopping* con lo scopo di riconoscere la protezione convenzionale a contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole; in virtù della clausola del "beneficiario effettivo" può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente, che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione (1).

Sebbene il Modello OCSE e le Convenzioni internazionali non contengano una definizione di beneficiario effettivo, quest'ultima è stata delineata dalla giurisprudenza (2).

Al fine di verificare la qualifica di beneficiario effettivo, è necessario effettuare un'indagine che si articola nei seguenti tre *test*, autonomi e disgiunti: (i) il *substantive business activity test*; (ii) il *dominion test*; (iii) il *business purpose test* (3).

(*) Cultore di Diritto tributario, Pubblicista, Avvocato, Dottore commercialista e Revisore legale, studio BTLaws di Padova e Milano.

(1) Cfr. Cass. ord. 19 dicembre 2018, n. 32840.

(2) Cfr. Cass. 8 giugno 2023, n. 16173.

(3) Cfr. Cass. 28 febbraio 2023, n. 6005.

Giurisprudenza

In breve, il *substantive business activity test* serve per verificare se la società percipiente svolga un'attività effettiva; con il *dominion test* si prova ad accertare se la società percipiente possa disporre liberamente delle somme percepite a titolo di dividendi, canoni o interessi, o sia invece tenuta a rimetterla ad un soggetto terzo; il *business purpose test*, infine, individua le ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero e cioè se la società percipiente abbia una funzione di finanziamento o se invece sia una mera *conduit company* (4).

Come sostenuto dalla stessa Suprema Corte, se una società non supera la prova dello svolgimento di un'attività economica effettiva, si è in presenza di un abuso e alla società non è precluso soltanto di fruire del regime fiscale riservato dalla Direttive UE al beneficiario effettivo, ma anche di avvalersi del fascio di libertà e diritti riconosciuti dal TFUE; al contrario, se una società non supera il *dominion test* non può essere considerata il beneficiario effettivo, ma non le è precluso di godere degli altri diritti e libertà sanciti dal diritto europeo. Il *business purpose test*, infine, indaga sulle ragioni della deviazione del flusso reddituale, onde appurare se la "triangolazione" sia finalizzata soltanto al risparmio fiscale o se invece risponda ad altre motivazioni economiche (5).

In merito alla clausola del "beneficiario effettivo", la Corte di Giustizia europea (6) ha chiarito che il termine "beneficiario effettivo" non è utilizzato in un'accezione ristretta e tecnica, bensì deve essere esteso nel suo contesto alla luce dell'oggetto e dell'obiettivo della convenzione, segnatamente per evitare le doppie imposizioni nonché prevenire la frode e l'evasione fiscale.

Inoltre, alla luce dell'approccio *look through* delineato dalla stessa Corte UE, la sola circostanza che la società percettrice non sia il beneficiario effettivo non esclude necessariamente l'esenzione; è infatti concepibile che i componenti di reddito siano esentati nello Stato della fonte nel caso in cui la società percettrice trasferisca l'importo a un beneficiario effettivo stabilito nell'Unione che risponda a tutti i requisiti previsti dalla Direttiva.

Pertanto, come sancito dalla Corte di cassazione, il "beneficiario effettivo" è il soggetto sotto-

posto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia la reale disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi, altrimenti, una traslazione impropria dei benefici convenzionali o un fenomeno di non imposizione. In tal senso è stato soggiunto che l'effettività della reale disponibilità giuridica ed economica del provento può esservi anche laddove il compenso sia stato percepito tramite un soggetto interposto proprio in considerazione di un'interpretazione funzionale della clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale del "beneficiario effettivo" (7).

Ai fini della configurabilità in capo ad un soggetto dello *status* di beneficiario effettivo, non è sufficiente la mera titolarità giuridica del reddito percepito, o l'imputabilità fiscale del medesimo, ma è altresì necessaria la disponibilità concreta ed attuale di tale reddito, ossia il potere di deciderne l'utilizzo economico (8).

Come sancito dalla Corte di cassazione, una società di uno Stato membro può essere considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni soltanto se riceve tali pagamenti in qualità di beneficiaria finale e non di intermediaria, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona (9).

Per la verifica dei suddetti *test*, secondo la Corte di cassazione in esame, spetterebbe alla società contribuente, anche per il principio di vicinanza della prova (art. 2697, c.c.), dimostrare che chi riceve il canone sia il "beneficiario effettivo", sul piano sostanziale e non meramente formale (10); invece, in caso di superamento del primo *step* di verifica, in ossequio alla regola generale sull'onere della prova, all'Amministrazione spetterà dimostrare l'abuso del diritto e la sussistenza di una costruzione artificiosa.

In tema di prova, però, va sottolineato che l'introduzione dell'art. 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992 ha avuto un significativo impatto in merito alla necessità che l'Amministrazione finanziaria giustifichi la ripresa a tassazione con adeguati elementi.

Invero, stabilisce la suddetta norma: "L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la pro-

(4) Cfr. Cass. 3 settembre 2024, n. 23628.

(5) Cfr. Cass. 8 gennaio 2024, n. 510.

(6) Cfr. CGE europea 26 febbraio 2019, cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16.

(7) Cfr. Cass. 30 settembre 2019, n. 24287.

(8) Cfr. Comm. trib. prov. di Torino 11 febbraio 2010, n. 14/7/10.

(9) Cfr. Cass. 10 luglio 2020, n. 14756.

(10) Cfr. Cass. ordinanza 22 giugno 2021, n. 17746.

va della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

È evidente, pertanto, che la suddetta disposizione ha rafforzato il principio dell'onere della prova nel processo tributario, prevedendo che l'Amministrazione deve provare nel processo la propria pretesa impositiva "in modo circostanziato e puntuale".

Anche la giurisprudenza ha confermato il rafforzamento dell'onere probatorio in capo al-

l'Amministrazione finanziaria. In particolare, è stato sostenuto che, con la nuova disciplina dell'onere della prova nel giudizio tributario, come disciplinata dall'art. 7, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992 novellato dalla Legge n. 130/2022, l'Amministrazione è tenuta a fornire in dibattimento, non potendo più essere sufficiente al riguardo la motivazione adottata a presidio dell'avviso emesso, prova che non è stata fornita né nel giudizio di primo grado né nel presente procedimento d'appello, con la conseguenza che la decisione del giudice non può che essere poggiata sugli elementi di prova offerti in giudizio e che portano, nel caso di specie, all'annullamento dell'atto, in caso di mancanza o comunque non sufficienza della prova offerta (11).

(11) Cfr. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio 2 febbraio 2024, n. 763.

Legittima la sanzione per omessa compilazione del quadro RW

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Crucitti, Est. Macagno - Sent. n. 28077 del 3 ottobre 2024, dep. il 30 ottobre 2024)

Monitoraggio fiscale - Investimenti e attività di natura finanziaria detenuti all'estero - Omessa dichiarazione - Violazione di natura formale - Esclusione - Sanzione dal 5 al 25% - Proporzionalità - Sussistenza

La sanzione prevista per l'omessa dichiarazione annuale per investimenti e attività di natura finanziaria detenuti all'estero risponde all'esclusiva finalità di assicurare il monitoraggio dei trasferimenti di valuta da e per l'estero, quali manifestazioni di capacità contributiva. La violazione dell'obbligo di presentazione del quadro RW, pertanto, non assume carattere formale e non può ritenersi sproporzionata la disciplina italiana, ratione temporis applicabile, che prevedeva, per la violazione degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale, una sanzione dal 5 al 25% dell'ammontare degli importi non dichiarati.

(Oggetto della controversia: atti di contestazione sanzioni per omessa compilazione del quadro RW, anni 2005-2006)

Fatti di causa

1. A seguito di segnalazione dell'Ufficio centrale per il contrasto degli illeciti fiscali internazionali, dalla quale risultava che il sig. A.A., nelle annualità dal 2005 al 2008, aveva effettuato numerose movimentazioni di capitali verso l'estero senza, tuttavia, compilare il quadro RW delle relative dichiarazioni dei redditi, l'Ufficio competente inviava al contribuente un questionario affinché esplicitasse le ragioni del mancato assolvimento del suddetto obbligo e fornisse giustificazioni sulle consistenze estere rilevate.

2. In esito venivano quindi emessi, relativamente alle annualità 2005 e 2006, due atti di contestazione, con cui venivano irrogate le sanzioni di cui all'art. 5, commi 4 e 5, del D.L. n. 167/90 per la violazione degli obblighi di cui all'art. 4, comma 1, del medesimo D.L.

3. A seguito della notifica di tali atti, il contribuente presentava deduzioni difensive ai sensi dell'art. 16, comma 4, del D.Lgs. 472/97, che venivano parzialmente accolte dall'Ufficio, che riteneva giustificata l'omessa dichiarazione della somma di euro 500.000,00, consistente in un prestito alla società Ambra S.p.A., accreditato su un conto corrente elvetico, ritenuto interamente riferibile all'attività gestionale della società e non alla sfera personale del contribuente.

4. Per le restanti movimentazioni, ammontanti ad euro 590.000,00 per ciascuna delle due annualità, l'Ufficio confermava l'irrogazione delle sanzioni ai sensi delle norme sopra richiamate - nella versione *ratione temporis* applicabile - nella misura minima del 5% dell'importo non dichiarato, corrispondente a euro 29.500,00 per il 2005 e 25.812,50 per il 2006, con applicazione del cumulo giuridico ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 472/97.

5. Avverso tali atti proponeva distinti ricorsi il contribuente lamentandone l'illegittimità per: i) superamento del termi-

ne di decadenza previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/73 e inapplicabilità del raddoppio dei termini prescritto dall'art. 12 del D.L. n. 78/2009; ii) sproporzione delle sanzioni irrogate, trattandosi di violazione di carattere formale ai sensi dell'art. 10 della Legge n. 212/2000 e dell'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. 472/97, che non aveva arrecato alcun danno all'Erario.

6. Si costituiva l'Ufficio, replicando alle avverse censure.

7. Con sentenza n. 119/11/13, la Commissione tributaria provinciale di Torino, previa riunione dei giudizi, respinta l'eccezione preliminare di decadenza, accoglieva i ricorsi ravvisando l'illegittimità dell'atto impugnato per violazione dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

8. Avverso tale pronuncia proponeva appello l'Agenzia delle entrate, lamentando in via preliminare la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, posto che il contribuente non aveva mai lamentato l'illegittimità degli atti impugnati per violazione del citato art. 17; ribadiva, poi, nel merito la legittimità e fondatezza degli avvisi di irrogazione delle sanzioni.

9. La Commissione regionale del Piemonte rigettava l'appello con sentenza n. 75/2016 depositata il 22/01/2016.

10. Avverso la predetta sentenza ricorre l'Agenzia delle entrate con tre motivi e resiste il contribuente con controricorso.

11. In data 3/11/2023 il controricorrente ha depositato atto di costituzione di nuovo difensore.

12. Il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Fulvio Troncone, ha depositato, in data 22/07/2024, requisitoria scritta, chiedendo l'accoglimento del primo e terzo motivo del ricorso, con assorbimento del secondo motivo.

Infine, in data 20/09/2024, il contribuente ha depositato memoria difensiva ex art. 378 cod. proc. civ.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ. la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c."

La difesa erariale contesta l'ultrapetizione in cui sono incorsi i giudici di merito, atteso che la parte contribuente si è limitata a dolersi dell'intervenuta decadenza dal potere impositivo e della sproporzione delle sanzioni irrogate. Di qui la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la "Violazione e falsa applicazione artt. 16 e 17 D.Lgs. n. 472/97 e artt. 4 e 5 D.L. 167/90". L'Agenzia delle entrate ricorrente contesta la decisione della CTR là dove non ha ritenuto applicabile alla soggetta materia il richiamato art. 16 D.Lgs. n. 472 del 1997.

3. Con il terzo strumento di impugnazione la ricorrente lamenta la "Violazione e falsa applicazione artt. 4 e 5 D.L. 167/90 e 10 Legge 212/2000", censurando la statuizione con cui la CTR ha annullato i provvedimenti impugnati in quanto "sproporzionati" perché conseguenti a violazione che non ha comportato alcun addebito di imposta e quindi non ha arrecato alcun danno all'Erario.

4. Il primo motivo di ricorso è fondato.

5. È orientamento consolidato di questa Corte che "Nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali, l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove il contribuente deduca specifici vizi di invalidità dell'atto impugnato, il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, *ex officio*, annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al *thema controversum*, come definito dalle scelte del ricorrente. L'oggetto del giudizio, come circoscritto dai motivi di ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di motivi aggiunti, consentita però, *ex art. 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, nel solo caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (tra le molte, Cass. Sez. 5, sentenza n. 19337 del 22 settembre 2011).

Nelle ipotesi di invalidità degli atti impositivi (nella specie, per violazione dell'art. 42, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973), opera il generale principio di conversione dei vizi in motivi di gravame, in ragione della struttura impugnatoria del processo tributario, nel quale la contestazione della pretesa fiscale è suscettibile di essere prospettata solo attraverso specifici motivi di impugnazione dell'atto, sicché le nullità, ove non dedotte con il ricorso originario, non possono essere rilevate d'ufficio né fatte valere per la prima volta nel giudizio di legittimità. (Cass., n. 12313 del 18/05/2018; conf.: Cass. n. 27562/2018; Cass. n. 34693/2022).

E, dunque, "nel processo tributario, mediante le memorie illustrative di cui all'art. 32 del D.Lgs. 546/1992 non possono essere proposte domande nuove, ma solo specificate quelle già contenute nel ricorso introduttivo, ... in ragione

della natura impugnatoria del giudizio" (Cass., n. 1161/2019).

In altri termini, costituisce *mutatio libelli* il diverso fatto estintivo della pretesa tributaria mediante l'indicazione di una situazione di fatto e giuridica ontologicamente diversa da quella introdotta col motivo di ricorso (Cass. 1° marzo 2023, n. 6103).

Non sono dunque pertinenti le generiche osservazioni, contenute nella memoria difensiva del contribuente, secondo cui la CTR non avrebbe tenuto conto dell'orientamento giurisprudenziale esistente all'epoca dei fatti o, alternatively, avrebbe applicato retroattivamente la una disciplina normativa sopravvenuta.

5.1. Tanto rilevato, è pacifico, come si desume dalla lettura degli atti difensivi del contribuente, trascritti in ossequio al principio di autosufficienza nel ricorso erariale, che la parte privata non abbia tempestivamente sollevato la questione della violazione dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, ciò risultando finanche dalla lettura della sentenza impugnata, ove, confermando la correttezza dell'operato del primo giudice la CTR afferma, con assunto non rispettoso degli affermati principi, che "il giudice deve rispondere a quanto richiesto con ampia analisi di quanto in causa ... Risulta quindi indispensabile verificare la correttezza dell'atto impugnato che i giudici di CTP hanno ritenuto non corretto dovendo essere parte di un unico atto. Non si rileva quindi l'ultra *petitum* lamentato. Eccezione respinta".

5.2. I giudici di appello non si sono conformati ai principi evocati, pronunciandosi d'ufficio su una questione non tempestivamente sollevata dal contribuente.

6. Il secondo motivo di ricorso risulta assorbito in conseguenza dell'accoglimento del precedente.

7. È infine fondato il terzo motivo.

7.1. Va riaffermato il principio di diritto per cui la violazione consistente nell'omessa dichiarazione annuale per investimenti e attività di natura finanziaria all'estero, prevista dall'art. 4, comma 2, D.L. n. 167 del 1990 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 227 del 1990), sanzionata dal successivo art. 5, comma 5 (nella formulazione temporalmente vigente), risponde all'esclusiva finalità di assicurare, tramite l'obbligo di dichiarazione, appunto, il monitoraggio dei trasferimenti di valuta da e per l'estero, quali manifestazioni di capacità contributiva (in tal senso, tra le altre, Cass. 19/01/2018, n. 1311, consolidata da Cass. 03/12/2020, n. 27662 e da Cass. 21/12/2021, n. 40916).

7.2. Nel caso in esame, quindi, la CTR senza cogliere la *ratio* della norma nell'univoca accezione precisata da questa Corte, ha erroneamente negato la rilevanza a fini sanzionatori della omessa presentazione del quadro RW in ragione del ravvisato, ma (per le precedenti considerazioni) insussistente, carattere formale della violazione in quanto non recante danno all'Erario.

7.3. Non sono inoltre pertinenti, a tale riguardo, i richiami, contenuti nella memoria difensiva di parte resistente, alla giurisprudenza euro-unitaria in materia di proporzionalità della sanzione. Si osserva in particolare che nel precedente, invocato dal contribuente (Corte Giustizia, 27/01/2022, Commissione europea/Regno di Spagna, Causa C-788/19), la Corte di Giustizia ha ritenuto che la normativa spagnola sul monitoraggio fiscale recasse un pregiudizio sproporzionato alla libera circolazione dei capitali, presidiata dall'art. 63 TFUE e dall'art. 40 dell'accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992, nella misura in cui punisce l'inadempimento o l'adempimento inesatto o tardivo dell'obbligo di informazione riguardo ai beni e ai diritti situati all'estero con una sanzione proporzionale del 150% dell'imposta calcolata sulle somme corrispondenti al valore di tali

Giurisprudenza

beni o di tali diritti, sanzione che può essere cumulata con sanzioni forfettarie, il cui importo non è commisurato alle sanzioni previste per infrazioni simili in un contesto puramente nazionale e per il cui importo complessivo non è previsto un limite massimo.

Tali caratteri non sono ravvisabili nella disciplina italiana, *ratione temporis* applicabile, che prevedeva, per la violazione degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale, una sanzione dal 5 al 25 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati, sanzione peraltro, nel caso di specie, applicata nella misura minima.

8. In conclusione, accolti il primo e terzo motivo di ricorso ed assorbito il secondo, la sentenza impugnata va cassata

con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Commento

di Gianfranco Antico

La Corte di cassazione, con la sentenza del 30 ottobre 2024, n. 28077, ha reputato che l'omessa dichiarazione annuale per investimenti e attività di natura finanziaria detenuti all'estero, prevista dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990, conv. con modif. dalla Legge n. 227/1990, sanzionata dal successivo art. 5, risponde all'esclusiva finalità di assicurare, tramite l'obbligo di dichiarazione, il monitoraggio dei trasferimenti di valuta da e per l'estero, quali manifestazioni di capacità contributiva.

Nel caso in esame, per gli Ermellini, la Commissione tributaria regionale, senza cogliere la *ratio* della norma nell'univoca accezione già precedentemente affermata (1), ha erroneamente negato rilevanza ai fini sanzionatori all'omessa presentazione del quadro RW in ragione del ravvisato, ma insussistente, carattere formale della violazione, non recante danno all'Erario. Né è applicabile alla disciplina italiana la sentenza della Corte Giustizia UE 27 gennaio 2022, causa C-788/19, che ha giudicato incompatibile, con l'art. 63 del TFUE (2) e dell'art. 40 dell'accordo sullo SEE (3) del 2 maggio 1992, la normativa spagnola che disponeva una sanzione sproporzionata.

Il caso approdato davanti ai massimi giudici trae origine da due atti di contestazione emessi dall'Ufficio, per le annualità 2005 e 2006, a se-

guito di segnalazione dell'Ufficio Centrale per il contrasto degli illeciti fiscali internazionali, con cui venivano irrogate al contribuente le sanzioni di cui all'art. 5 del D.L. n. 167/1990, conv. con modif. dalla Legge n. 227/1990, atteso che risultavano numerose movimentazioni di capitali verso l'estero senza, tuttavia, la compilazione del quadro RW delle relative dichiarazioni dei redditi.

Accolte parzialmente dall'ente impositore le deduzioni difensive, presentate ai sensi dell'art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, il contribuente proponeva ricorso, che veniva accolto. Pronuncia confermata in sede di appello.

Da qui il ricorso delle Entrate davanti alla Corte di cassazione, che recepiva le doglianze erariali, riaffermando il principio di diritto per cui la violazione consistente nell'omessa dichiarazione annuale per investimenti e attività di natura finanziaria all'estero risponde all'esclusiva finalità di assicurare, tramite l'obbligo di dichiarazione, appunto, il monitoraggio dei trasferimenti di valuta da e per l'estero, quali manifestazioni di capacità contributiva, e ritenendo insussistente il carattere formale della violazione in quanto non recante danno all'Erario.

Né i massimi giudici hanno considerato pertinenti, a tale riguardo, i richiami, contenuti nella memoria difensiva di parte resistente, alla giuri-

(1) In tal senso, tra le altre, Cass. 19 gennaio 2018, n. 1311; Cass. 3 dicembre 2020, n. 27662; Cass. 21 dicembre 2021, n. 40916. Si confronti anche Cass. n. 34868/2021, che si occupa della problematica relativa all'applicazione o meno del cumulo giuridico, in caso di omessa compilazione del quadro RW per più periodi di imposta (così come Cass. ord. n. 11849/2023); e Cass. ord. n. 31626/2021, secondo cui l'omessa compilazione

del quadro RW può essere ravveduta attraverso una integrativa, atteso che tale quadro è solo una parte della dichiarazione e la sua omissione non costituisce quindi omessa dichiarazione.

(2) Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

(3) Spazio economico europeo.

sprudenza euro-unitaria in materia di proporzionalità della sanzione. Infatti, secondo il precedente giurisprudenziale invocato dal contribuente - Corte Giustizia, 27 gennaio 2022, Commissione europea/Regno di Spagna, causa C-788/19 - la normativa spagnola sul monitoraggio fiscale reca un pregiudizio sproporzionato alla libera circolazione dei capitali, presidiata dall'art. 63 TFUE e dall'art. 40 dell'accordo sullo SEE del 2 maggio 1992. Sproporzione non ravvisabile nella disciplina italiana, che prevedeva, *ratione temporis*, una sanzione dal 5 al 25% (4) dell'ammontare degli importi non dichiarati, sanzione peraltro, nel caso di specie, applicata nella misura minima.

La questione affrontata - che investe sostanzialmente la problematica relativa alla mancata presentazione del quadro RW, e in particolare se ciò costituisca una violazione meramente formale non punibile - è normata dal D.L. n. 167/1990, conv. con modif. in Legge n. 227/1990, che al comma 1 dell'art. 4 individua i soggetti residenti in Italia (5) obbligati al c.d. monitoraggio fiscale, e quindi a dichiarare gli investimenti detenuti all'estero o attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, e all'art. 5 regola il regime sanzionatorio.

Come abbiamo visto, la giurisprudenza da tempo ormai ribadisce che l'omessa dichiarazione delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero è una violazione che non può essere qualificata come "meramente formale" (6), in quanto l'obbligo dichiarativo risponde alla finalità di assicurare il monitoraggio fiscale dei beni e attività detenuti all'estero. Né sono ri-

levanti, ai fini dell'applicazione delle sanzioni, la buona fede del contribuente o l'incongruenza della sanzione o la sua difficile interpretazione (7).

Ma la sentenza in esame è particolarmente significativa in quanto ha anche respinto i richiami alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, causa C-788/19, Corte Giustizia, 27/01/2022. Pronuncia che ha considerato la disciplina spagnola sul monitoraggio fiscale - secondo cui i soggetti fiscalmente residenti in Spagna hanno l'obbligo di indicare nel "Mod. 720" (corrispondente al quadro RW italiano) gli investimenti e le attività detenute all'estero - contraria al diritto dell'Unione Europea, in quanto non conforme al principio di proporzionalità.

Infatti, la norma spagnola qualifica gli attivi come plusvalenze patrimoniali non giustificate, a prescindere dalla data di acquisto, irrogando una sanzione proporzionale del 150%, che può essere cumulata con sanzioni forfetarie, il cui importo non è commisurato alle sanzioni previste per infrazioni simili in un contesto nazionale e per il cui importo complessivo non è previsto un limite massimo. Di conseguenza, gli obblighi in questione sono idonei a dissuadere, impedire o comunque limitare le possibilità dei residenti in Spagna di investire in altri Stati membri e per tale ragione costituisce una restrizione alla libertà di circolazione dei capitali in violazione dell'art. 63, par. 1, del TFUE e dell'art. 40 dell'Accordo SEE.

Mentre la sanzione italiana è sensibilmente inferiore a quella iberica.

(4) Oggi dal 3 al 15%.

(5) Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, del T.U.I.R. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti sopra indicati, che pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, lett. pp), e dall'art. 20 del D.Lgs. n. 231/2007, in materia di antiriciclaggio.

(6) Tant'è che l'omessa compilazione del quadro RW non poteva essere definita tramite la procedura sulle "irregolarità formali". Infatti, sia le disposizioni sulla definizione agevolata (D.L. n. 119/2018, conv. con modif. in Legge n. 136/2018), sia i successivi documenti di prassi (circolare n. 11/2019), evidenziavano che tale procedura era applicabile per le inosservanze di adempimenti di natura formale, non incidenti sulla base imponibile, e non poteva essere applicata all'emersione di attività

finanziarie detenute all'estero o alle violazioni sugli obblighi del monitoraggio fiscale (cfr. anche la risposta all'interpello n. 326 del 31 luglio 2019).

(7) Cfr. Cass. ord. n. 40916 del 21 dicembre 2021. Scrivono i giudici che la Commissione tributaria regionale non si è attenuta ai principi di diritto più volte espressi, avendo escluso l'applicazione della sanzione pecuniaria "in ragione di aspetti irrilevanti, marginali o generici, come la buona fede del contribuente o l'esistenza di un dibattito sull'incongruenza della sanzione e sulla 'difficile interpretazione' del D.L. n. 167 del 1990, senza però soffermarsi, traendone le necessarie conseguenze giuridiche, sulla decisiva considerazione che, invece, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la locuzione normativa, nitida sul piano lessicale, risponde all'esigenza del monitoraggio dei trasferimenti di valuta da e per l'estero, quali manifestazioni di capacità contributiva".

Studi di settore: riduzione dei termini di decadenza solo con dati veritieri

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Manzon, Est. Nonno - Ord. n. 28457 del 26 settembre 2024, dep. il 5 novembre 2024)

Accertamento - Termine - Decadenza - Riduzione di un anno - Fedele esposizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore - Necessità - Non veridicità dei dati forniti dal contribuente - Accertamento successivo allo spirare del termine ridotto - Riduzione dei termini - Inapplicabilità

In tema di accertamento a mezzo studi di settore, la riduzione di un anno dei termini di decadenza di cui all'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, prevista dall'art. 10, comma 9, del D.L. n. 201/2011, presuppone la fedele esposizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, sicché detta riduzione non è applicabile nel caso in cui, anche successivamente allo spirare del termine ridotto, si accerti la non veridicità dei dati forniti dal contribuente.

(Oggetto della controversia: avvisi di accertamento IRAP, IVA e IRPEF, anno 2014)

Fatti di causa

Con la sentenza n. 734/03/23 del 25/07/2023, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Veneto (di seguito CGT2) rigettava l'appello proposto da PELLETERIA JESSY Srls (di seguito Pelletteria) e da A.A. nei confronti della sentenza n. 450/01/21 della Commissione tributaria provinciale di Vicenza (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto i ricorsi riuniti proposti dai contribuenti avverso due avvisi di accertamento relativi all'anno d'imposta 2014, l'uno per IRAP e IVA, notificato alla società, e l'altro per IRPEF, notificato al socio.

1.1. Come evincibile dalla sentenza impugnata, la società aveva optato per il regime della trasparenza fiscale e l'accertamento era giustificato dall'emissione di fatture per operazioni ritenute oggettivamente inesistenti.

1.2. La CGT2 respingeva l'appello di Pelletteria e socio evidenziando che: a) l'atto impositivo era stato regolarmente sottoscritto, con delega validamente conferita, di cui era stata offerta la prova; b) l'accertamento era stato notificato nei termini di decadenza, posta l'inapplicabilità del regime premiale invocato dai ricorrenti in ragione della contabilizzazione di operazioni inesistenti; c) il contraddittorio era stato garantito alla società contribuente; d) l'avviso di accertamento era stato correttamente motivato; e) la contestazione in ordine all'insussistenza di validi elementi per ritenere la sussistenza delle operazioni inesistenti era del tutto generica.

Pelletteria e socio proponevano ricorso per cassazione affidato a sei motivi, illustrati da memoria *ex art. 380-bis.1* cod. proc. civ.

AE resisteva in giudizio con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Il ricorso di Pelletteria e socio è affidato a sei motivi, che vengono di seguito riassunti.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10, commi 9 e 10, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modif. nella Legge 22 dicembre 2011, n. 214, dell'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CGT2 erroneamente ritenuto l'inapplicabilità del termine di accertamento ridotto per i contribuenti soggetti agli studi di settore e che abbiano dichiarato ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli *standards*.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212 del 2000, degli artt. 3, 24 e 97 Cost., dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e, in generale, del principio del contraddittorio preventivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CGT2 erroneamente ritenuto legittimo l'avviso di accertamento notificato alla società sebbene emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000, degli artt. 3, 24 e 97 Cost., dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e del generale obbligo amministrativo di motivazione rafforzata della propria pretesa all'esito del contraddittorio preventivo, per avere la CGT2 escluso l'obbligo di motivazione rafforzata.

1.4. Con il quarto e il quinto motivo di ricorso ci si duole, rispettivamente in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., della violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CGT2 erro-

neamente ripartito l'onere della prova. Invero, gli indici presuntivi indicati da AE sarebbero insufficienti a supportare l'accertamento, con conseguente obbligo del giudice di merito di annullare la ripresa.

1.5. Con il sesto motivo di ricorso si deduce violazione e/o falsa applicazione del principio di proporzionalità delle sanzioni, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., essendo state applicate sanzioni sproporzionate e dovendo comunque applicarsi l'eventuale *ius superveniens*.

2. Il primo motivo, che prospetta la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dai poteri di accertamento, è infondato.

2.1. Ai sensi dell'art. 10, comma 9, del D.L. n. 201 del 2011, "Nei confronti dei contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore, ai sensi dell'art. 10, della Legge 8 maggio 1998, n. 146, che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi medesimi: (...) b) sono ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'art. 57, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; la disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del Codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74".

2.1.1. Il successivo comma 10 chiarisce, altresì, che la disposizione del comma 9 si applica a condizione che "a) il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti".

2.2. I ricorrenti osservano di avere depositato lo studio di settore, che presenta dati coerenti con l'andamento dell'attività imprenditoriale, e che l'Amministrazione finanziaria non avrebbe potuto riaprire i termini sulla base di contestazioni successive al loro concreto spirare.

2.3. In realtà, la disposizione normativa consente l'abbreviazione dei termini previsti dalla legge solo nel caso in cui l'esposizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore sia stata fedele. Ciò significa che, nel caso di esposizione infedele, detta abbreviazione non può essere concessa: ed è proprio quanto accaduto nel caso di specie, laddove è contestata al ricorrente l'esposizione di costi fittizi in quanto conseguenti all'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

2.3.1. Né può dirsi che si tratti di contestazione *a posteriori*, a termini scaduti, atteso che la sussistenza di una dichiarazione infedele preclude fin dall'inizio la concessione del beneficio.

2.4. Va, quindi, enunciato il seguente principio di diritto: "In tema di accertamento a mezzo studi di settore, la riduzione di un anno dei termini di decadenza di cui all'art. 43, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, prevista dall'art. 10, comma 9, del D.L. n. 201 del 2011, presuppone la fedele esposizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, sicché detta riduzione non è applicabile nel caso in cui, anche successivamente allo spirare del termine ridotto, si accerti la non veridicità dei dati forniti dal contribuente".

2.5. Si aggiunga che - come correttamente osservato dalla difesa erariale - l'esposizione di costi non effettivamente sostenuti integra l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, con conseguente inapplicabilità dell'abbreviazione dei termini anche per questa concorrente ragione.

3. Il secondo motivo, concernente l'emissione *ante tempus* dell'avviso di accertamento nei confronti della società contribuente, è fondato.

3.1. Da quanto risulta dalla sentenza impugnata, nonché dalle difese delle parti e dalla documentazione prodotta, deve ritenersi accertato in punto di fatto che: i) l'Ufficio ha iniziato una verifica presso la sede di Pelletteria con riferimento all'anno 2015, verifica chiusasi con processo verbale di constatazione del 07/11/2019; ii) nel corso della verifica sono emersi elementi che hanno indotto l'Amministrazione finanziaria a invitare, con atto notificato sempre in data 07/11/2019, la società contribuente al contraddittorio anche con riferimento all'anno d'imposta 2014; iii) il contraddittorio è stato formalmente espletato ed è sfociato nell'avviso di accertamento impugnato nel presente procedimento, avviso notificato in data 18/12/2019.

3.2. Orbene, come si evince dallo stesso invito al contraddittorio (allegato dai ricorrenti ai fini della necessaria specificità del ricorso), le circostanze contestate alla società contribuente in relazione all'anno d'imposta 2014 sono emerse nel corso della verifica *in loco* relativa all'anno d'imposta 2015. Con la conseguenza che, trovando applicazione - anche per l'anno 2014 e indipendentemente dalla circostanza che l'accesso abbia riguardato l'anno 2015 - l'art. 12, comma 7, della Legge n. 212 del 2000, l'avviso di accertamento avrebbe dovuto essere emesso non prima del decorso di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di chiusura della verifica (Cass. n. 14802 del 27/05/2024, citata anche da parte ricorrente); e ciò sia per le imposte dirette che per l'IVA (cfr. Cass. S.U. n. 18184 del 29/07/2013; Cass. nn. 701 e 702 del 15/01/2019).

3.3. Peraltro, dalla data di notificazione del processo verbale di constatazione (07/11/2019) a quella di notificazione dell'avviso di accertamento (18/12/2019), non è decorso il termine di sessanta giorni previsto dalla legge, con conseguente nullità dell'atto impositivo in quanto emesso *ante tempus*.

3.4. La nullità dell'avviso di accertamento per l'anno 2014 notificato alla società contribuente implica, altresì, la nullità dell'avviso di accertamento notificato al socio a fini IRPEF, avviso dallo stesso dipendente.

4. Poiché l'accoglimento del secondo motivo è idoneo a definire la lite, il terzo, il quarto, il quinto e il sesto motivo restano assorbiti.

5. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, assorbiti gli altri. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, la causa va decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso proposto dai contribuenti.

5.1. La complessità delle questioni giuridiche affrontate giustifica la compensazione tra le parti delle spese concernenti i gradi di merito del presente giudizio, dovendo, invece, la controricorrente essere condannata al pagamento, in favore delle ricorrenti, delle spese concernenti il presente procedimento di legittimità, liquidate come in dispositivo avuto conto di un valore dichiarato della lite di euro 314.467,50.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo e assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso proposto dalle ricorrenti; condanna la controricorrente al pagamento, in favore delle ricorrenti, delle spese del presente procedimento di legittimità, che liquida in euro 10.800,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15 per cento, ad euro 200,00 per spese borsuali e agli accessori di legge; dichiara compensate tra le parti le spese relative ai gradi di merito.

Commento

di Andrea Gaeta (*)

Con l'ordinanza in commento, n. 28457/2024, la Corte di cassazione ha affrontato una questione concernente il regime premiale previsto in passato per i contribuenti "congrui e coerenti" con gli studi di settore, stabilendo che il beneficio della riduzione di un anno dei termini di decadenza non è applicabile nel caso in cui, anche successivamente allo spirare del termine ridotto, si accerti la non veridicità dei dati forniti dal contribuente.

Per effetto del regime premiale per favorire la trasparenza di cui al comma 9 dell'art. 10 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in Legge n. 214/2011, i soggetti che dichiaravano, anche a seguito di adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi, godevano dei seguenti benefici: l'esclusione dagli accertamenti c.d. analitici-induttivi, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA; la riduzione di un anno dei termini di decadenza (sempreché non risultassero violazioni tali da comportare l'obbligo di denuncia penale, cosa che peraltro - sino all'anno d'imposta 2015 - avrebbe comportato il raddoppio del termine decadenziale) (1) e l'innalzamento della soglia minima di evasione (da un quinto a un terzo del dichiarato) per procedere con l'accertamento sintetico.

Al successivo comma 10 si specificava che i benefici erano condizionati alla regolare e fedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi e alla circostanza che la posizione del contribuente risultasse coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore applicabile (o degli studi, qualora ne fossero risultati applicabili due: si pensi al contribuente titolare di redditi d'impresa e di lavoro autonomo).

Infine, il comma 12 rimetteva ai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia l'attuazione della nor-

ma e la possibilità di differenziare i termini di accesso al regime premiale a seconda del tipo di attività svolta dal contribuente. Era il provvedimento, quindi, a individuare gli specifici studi che potevano fruire del regime (2).

È in questo contesto che si inserisce l'ordinanza n. 28457/2024 in commento, affermando che la riduzione di un anno dei termini di decadenza presuppone la fedele esposizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Di conseguenza, se si accerta la non veridicità dei dati forniti dal contribuente, anche successivamente allo spirare del termine ridotto (come accaduto nel caso di specie, nel quale la verifica *in loco* era stata condotta nel 2019) (3) il beneficio non può trovare applicazione.

Nel caso specifico oggetto dell'ordinanza, alla società ricorrente (una S.r.l.s.) per l'IVA e per l'IRAP, e al suo socio per l'IRPEF (era stata esercitata l'opzione *ex art.* 115 T.U.I.R.), era stata contestata l'esposizione di costi fittizi derivanti dall'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, condotta che avrebbe comunque comportato il raddoppio del termine.

Le pienamente condivisibili considerazioni dell'ordinanza possono essere adattate anche in relazione al regime premiale previsto per gli ISA dall'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017, conv. in Legge n. 96/2017 (4). In particolare, il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 22 aprile 2024, prot. n. 205127, nell'indicare per l'anno 2023 i benefici fruibili in relazione ai diversi livelli di affidabilità, ha condizionato la riduzione dei termini di accertamento al raggiungimento del punteggio minimo di 8.

Diversamente da quanto accadeva per gli studi di settore, la normativa degli ISA non richiede più la fedele compilazione del modello, al fine di fruire dei benefici. Tuttavia, più che di un'omissione intenzionale, sembra trattarsi della vo-

(*) Avvocato - Studio Legale Deotto Lovecchio & Partners.

(1) Come nel caso di specie, posto che era stata riscontrata la deduzione di costi "non effettivamente sostenuti", cioè relativi a operazioni oggettivamente inesistenti. Come precisa Comm. trib. reg. Campania, n. 8609/20/2019, il ripristino del termine ordinario è insensibile all'archiviazione del procedimento penale.

(2) Per il 2017, ultimo anno prima dell'avvento degli ISA, v. il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 1° giugno 2018, prot. n. 110050.

(3) Ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 *ratione temporis* applicabile, la decadenza dal potere di accertamento si sarebbe verificata, per il 2014 (con dichiarazione presentata): a) il 31 dicembre 2018, per effetto del regime premiale; b) il 31 dicembre 2019 secondo i termini ordinari; c) il 31 dicembre 2023 in presenza di fattispecie penalmente rilevanti.

(4) Peraltro, anche in relazione agli ISA, permane la condizione ostativa delle violazioni penalmente rilevanti, e ciò sebbene il raddoppio dei termini sia stato soppresso dal 2016.

lontà di evitare una precisazione scontata: è quindi difficilmente confutabile la precisazione dell'Agenzia, contenuta al § 7.2 della circolare n. 20/E/2019, che "il raggiungimento di un livello di affidabilità idoneo all'ottenimento di benefici premiali deve ritenersi subordinato alla circostanza che i dati dichiarati dal contribuente ai fini della applicazione degli ISA siano corretti e completi", perché "laddove il raggiungimento di una premialità sia l'effetto della dichiarazione di dati incompleti o inesatti non può ritenersi legittimo il godimento di un beneficio".

Nonostante il rigetto del primo motivo, il ricorso è stato accolto - con cassazione senza rinvio e decisione nel merito - nella parte in cui ha lamentato l'emissione dell'avviso di accertamento *ante tempus*. Nel caso di specie, la verifica (relativa al 2015, ma nella quale erano - si ribadisce: legittimamente - emerse anche violazioni per il 2014) era terminata il 7 novembre 2019, ma l'avviso di accertamento era stato notificato il 18 dicembre 2019 (5), in violazione dell'art. 12,

comma 7, della Legge n. 212/2000, oggi abrogato e sostituito dalla sequenza schema di atto/avviso di avviso di accertamento, che ha applicazione generalizzata e non più limitata agli accessi, ispezioni e verifiche (ma con l'esclusione degli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati di cui al D.M. 24 aprile 2024, nonché degli atti di recupero e dei dinieghi di rimborso) (6).

Ora, premesso che l'imminente scadenza dei termini di accertamento non può giustificare la compressione del termine dilatorio (7), forse la Corte avrebbe potuto ravvisare, anche d'ufficio, nella commissione del reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, quella situazione di gravità e urgenza idonea a giustificare la deroga all'art. 12, comma 7, Legge n. 212/2000 (8). È molto apprezzabile che ciò non sia avvenuto, perché l'ipotizzata commissione di fatti di reato non concretizza di per sé l'urgenza di provvedere, come rilevato dalla più attenta dottrina (9).

(5) È opportuno precisare che ciò che rileva non è la data di notifica, adempimento che costituisce condizione di efficacia di un atto già perfetto, ma quella di sottoscrizione dell'avviso: si veda da ultimo Cass. n. 16195/2024.

(6) Il riferimento è all'art. 7-bis, comma 2, D.L. n. 39/2024, introdotto in fase di conversione. Si tratta di una disposizione probabilmente incostituzionale, per violazione della Legge delega n. 111/2023 (art. 17, comma 1, lett. b) e per l'abuso dell'in-

terpretazione autentica.

(7) Tra le altre, Cass. n. 11110/2022.

(8) Si veda, ad es., Cass. n. 17211/2018.

(9) Si veda, a proposito del rinvio al 2022 della notifica degli atti in scadenza (e quindi emessi) nel 2020, di cui all'art. 157 del D.L. n. 34/2020, M. Basilavecchia, "La notifica anticipata degli accertamenti alla luce dell'emergenza sanitaria COVID", in *Corr. Trib.*, 2022, pag. 418.

Causa di non punibilità: applicazione per i reati di omesso versamento delle ritenute d'acconto e dell'IVA

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Di Nicola, Est. Paziienza - Sent. n. 41238 del 1° ottobre 2024, dep. l'11 novembre 2024)

Reati tributari - Omesso versamento di acconti IVA - Causa di non punibilità - Fatto dipendente da cause non imputabili all'autore - Mancato incasso dell'IVA per inadempimento di un consistente numero di committenti - Rilevanza

Con riferimento al delitto di mancato versamento degli acconti IVA integra la causa di non punibilità per fatto dipendente da cause non imputabili all'autore, di cui al comma 3-bis dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000, introdotto con il D.Lgs. n. 87/2024, l'ipotesi di mancato incasso dell'IVA risultante dalle fatture dell'anno di imposta in contestazione, per via dell'inadempimento di un consistente numero di committenti.
(Oggetto della controversia: omesso versamento di acconti IVA, anno 2016)

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza del 11/01/2024, la Corte d'Appello di Napoli ha confermato la sentenza emessa dal Tribunale di Napoli, in data 24/03/2022, con la quale A.A. era stato condannato alla pena di giustizia in relazione al reato di cui all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74 del 2000, a lui ascritto per l'anno di imposta 2016 nella qualità di rappresentante legale della STRAGO S.p.A.

2. Avverso tale decisione, ricorre l'A.A., a mezzo del proprio difensore, deducendo.

2.1. Vizio di motivazione con riferimento alla sussistenza del reato, con riferimento alla mancata risposta ai rilievi difensivi imperniati sul mancato incasso dell'IVA dichiarata, in conseguenza del mancato pagamento delle fatture emesse.

2.2. Violazione di legge con riferimento alla mancata applicazione dell'art. 45 cod. pen., alla luce di precedenti giurisprudenziali indicati in ricorso.

2.3. Vizio di motivazione con riferimento ai "rapporti con l'Erario". Si censura la mancata considerazione di quanto documentato e rappresentato dai motivi di appello in ordine all'accoglimento, da parte dell'Agenzia delle entrate, della proposta di transazione poi recepita nel decreto di omologazione del concordato preventivo emesso dal Tribunale di Napoli.

2.4. Violazione di legge con riferimento all'art. 131-bis cod. pen. Si censura la sentenza per non aver considerato il non rilevante superamento della soglia di punibilità, e per l'ingongruo riferimento alla "ostinazione nel portare avanti l'azienda", avendo il ricorrente, persona incensurata, attinto anche al proprio patrimonio personale per fronteggiare i mancati o ritardati pagamenti ascrivibili anche ad organi dello Stato.

3. Con memoria tempestivamente trasmessa, la difesa insiste per l'accoglimento dei motivi di ricorso, anche alla luce dell'entrata in vigore del comma 3-bis del D.Lgs. n. 74 e di un recente arresto della giurisprudenza di legittimità.

4. Con requisitoria ritualmente trasmessa, il Procuratore Generale sollecita una declaratoria di inammissibilità del ricorso, per la manifesta infondatezza delle doglianze formulate in punto di elemento soggettivo e per la genericità delle deduzioni concernenti la prospettata crisi di liquidità.

Considerato in diritto

1. Il primo motivo di ricorso è fondato, e assume valenza assorbente delle altre censure prospettate.

2. La sentenza impugnata ha ritenuto del tutto irrilevanti le allegazioni difensive, poste in essere già in primo grado, concernenti il mancato incasso dell'IVA risultante dalle fatture dell'anno di imposta in contestazione, per via dell'inadempimento di un consistente numero di committenti (tra cui anche enti pubblici); così come irrilevante è stata considerata la vendita di un bene immobile personale.

A tali conclusioni, la Corte territoriale è pervenuta in espressa adesione all'indirizzo interpretativo di questa Suprema Corte, secondo cui "in tema di reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta sicché egli non può dedurre il mancato pagamento della fattura né lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo" (Sez. 3, n. 38594 del 23/01/2018, M., Rv. 273958 - 01. V. anche Sez. 3, n. 6506 del 24/09/2019, dep. 2020, Mattiazzo, Rv. 278909 - 01, secondo la quale "in tema di reati tributari, l'omesso versamento

dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescindendo dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi").

È peraltro noto che alcune significative pronunce di questa Suprema Corte hanno, in una qualche misura, temperato tale rigore interpretativo si è in particolare affermato che "in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, sempre che tali insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica" (Sez. 3, n. 31352 del 05/05/2021, Baracchino, Rv. 282237 - 01, la quale, in applicazione del principio, ha annullato con rinvio la sentenza di condanna, riguardante insoluti per circa il 43% del fatturato, cui era seguita una gravissima crisi di liquidità).

Tale decisione è stata esplicitamente richiamata, in senso adesivo, da Sez. 3, n. 19651 del 24/2/2022, Semprucci, la quale ha posto l'accento sulla necessità di tenere adeguato conto delle deduzioni difensive volte a comprovare una concreta impossibilità di far fronte agli obblighi di versamento, per la situazione di crisi dell'impresa determinata da ingenti inadempimenti dei clienti, le modalità e le tempistiche del ricorso al credito da parte del soggetto agente, ecc. (cfr. il par. 2 della sentenza. In precedenza, per un'apertura in ordine al rilievo da conferire alla crisi di liquidità determinata dal mancato pagamento delle fatture emesse, v. Sez. 3, n. 29873 del 01/12/2017, dep. 2018, Calabro, Rv. 273690 - 01).

3. Ad avviso di questo Collegio, la necessità di dar seguito a tale diversa opzione ermeneutica, che impone di tenere adeguato conto delle deduzioni difensive concernenti la concreta impossibilità di far fronte ai versamenti dovuti, trova ormai un importante riscontro nel diritto positivo il recente D.Lgs. n. 87 del 14/06/2024, intervenendo sull'art. 13 D.Lgs. n. 74 del 2000, ha introdotto (con il nuovo comma 3-bis) una ulteriore causa di non punibilità per i reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del medesimo decreto, "se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al

primo periodo, il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi".

3.1. In tale ottica ricostruttiva, deve osservarsi che l'A.A., già nel corso del primo grado di giudizio, aveva non solo documentato l'accettazione della propria proposta concordataria da parte dell'Agenzia delle entrate (successivamente recepita nel decreto di omologazione del concordato preventivo emesso in data 06/10/2021 dal Tribunale di Napoli), ma aveva allegato circostanze di estremo rilievo ai fini che qui rilevano.

Si allude, da un lato, al riepilogo delle fatture emesse e non pagate nell'anno di imposta 2016 (complessivo imponibile non pagato di euro 570.112,07, IVA relativa pari a euro 125.424,26) e, d'altro lato, al contenuto della relazione del commissario giudiziale nell'ambito della procedura di concordato preventivo, nella quale - per quanto qui specificamente rileva - si individuano da un lato le cause della crisi nel blocco dei pagamenti da parte della PA, nella crisi del mercato delle costruzioni e nel mancato recupero di ingenti crediti verso terzi (cfr. pag. 23 della relazione), e si evidenzia che la STRAGO S.r.l. aveva cercato di far fronte alla situazione riducendo i costi di produzione (licenziamenti collettivi) e provvedendo ad un aumento di capitale (con il conferimento, proprio nell'anno di imposta 2016, di un immobile in Napoli cfr. pag. 26 della relazione).

3.2. Ritiene il Collegio che, alla luce di quanto precede e delle coordinate ermeneutiche in precedenza richiamate, le allegazioni difensive non potevano essere ignorate dai giudici di merito, nella valutazione della sussistenza della responsabilità penale dell'A.A., anche in considerazione della loro incidenza sul margine di superamento della soglia di punibilità di euro 250.000 (essendo l'IVA non versata ammontante a euro 315.120,367, così corretto l'erronea quantificazione contenuta nel capo di accusa, pari a euro 367.517,24 cfr. pag. 2 della sentenza impugnata).

Da ciò consegue l'annullamento della sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte d'Appello di Napoli, restando assorbite le ulteriori censure difensive.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte d'Appello di Napoli.

Commento

di *Ciro Santoriello*

La sentenza della Corte di cassazione n. 41238 dell'11 novembre 2024 in commento rappresenta la prima applicazione giurisprudenziale della speciale causa di non punibilità di cui al comma 3-bis dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000, introdotta in tale disposizione dall'art. 1, comma 1, lett. f), n. 3), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

Nel caso di specie, l'imprenditore, che effettivamente non aveva proceduto al versamento degli

acconti IVA dovuti sulla base dell'importo di tale imposta come risultante dalle fatture emesse nell'anno in considerazione - venendo così ad integrare il delitto di cui all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000 -, si difendeva evidenziando come numerose delle predette fatture non fossero state poi saldate dai debitori, con conseguente mancato incasso delle somme necessarie per versare quanto dovuto all'Erario. Inoltre, si evidenziava

Giurisprudenza

come da tale mancato pagamento dei crediti vantati verso terzi fosse derivata una significativa crisi di liquidità in capo all'impresa, crisi attestata dalla circostanza che la società era stata costretta a far ricorso ad una procedura di concordato preventivo, concordato poi omologato ed all'interno del quale era ricompresa anche la transazione fra la stessa persona giuridica e l'Agenzia delle entrate avente ad oggetto il pagamento di quanto dovuto a titolo IVA.

Queste circostanze, secondo la decisione in commento, integrano pienamente la causa di non punibilità di nuovo conio introdotta nel comma 3-bis dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui il delitto menzionato - al pari di quello di cui al precedente art. 10-bis in tema di mancato versamento delle ritenute d'acconto - non è punibile se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA, dovendo in proposito il giudice tenere conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

La previsione di cui all'art. 13, comma 3-bis, D.Lgs. n. 74/2000 rappresenta l'approdo di un lungo percorso giurisprudenziale, che, partito da posizioni di assoluta chiusura, ritenendosi irrilevanti le ragioni sottostanti al consapevole rifiuto del contribuente di non versare al Fisco quanto dovuto, è giunta, già prima della recentissima riforma del 2024, a riconoscere rilevanza, nel senso di escludere la punibilità dell'indebitamento del contribuente, alla circostanza che lo stesso versasse, senza sua colpa, in condizioni economiche che non consentivano di effettuare il pagamento a favore dell'Erario (1).

In origine, infatti, la consolidata giurisprudenza escludeva sostanzialmente ogni rilevanza alle condizioni economiche in cui versava il contribuente al momento del pagamento delle imposte (2). Secondo la Suprema Corte, per la sussistenza dei reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter

D.Lgs. n. 74/2000, delitti punibili a titolo di dolo generico, era sufficiente che il soggetto avesse agito con la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato e la prova del dolo era ricavabile dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, dalla quale emergeva quanto dovuto a titolo di imposta e che doveva essere saldato (3). Da ciò conseguiva che non potesse essere invocata, per escludere la colpevolezza in ordine ai delitti in parola, la crisi di liquidità dell'imprenditore al momento della scadenza del termine (4).

In altre occasioni, la Cassazione aveva poi evidenziato come i reati in parola non si risolvono in una singola determinazione da parte del soggetto agente, giacché "la situazione di colui che non versa l'imposta si risolve in una condotta, cosciente e volontaria, la quale, in modo progressivo, si articola, in un primo momento, con il mancato accantonamento delle somme trattate e successivamente con l'omesso versamento mensile secondo le scadenze previste dalla normativa tributaria ed infine con la prosecuzione della condotta omissiva fino al termine ultimo fissato dalla normativa penale" (5). In sostanza, secondo i giudici di legittimità, nei casi di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, l'atteggiamento rimproverabile dell'imprenditore risiedeva (anche) nel mancato accantonamento delle somme dovute al momento in cui il datore di lavoro aveva versato il salario ai propri dipendenti o emesso la fattura nei confronti del cliente.

Con il tempo, però, la giurisprudenza ha evidenziato come, una volta ammesso che il dolo del contribuente risiede nel mancato accantonamento delle somme dovute in momenti antecedenti al maturare del debito erariale, per fondare una decisione di colpevolezza occorre che, al momento del pagamento della retribuzione dei dipendenti o della ricezione dell'IVA da parte dei clienti, l'imprenditore fosse in condizione di accantonare il relativo importo a titolo di ritenuta e che quindi lo stesso fin dal momento del pagamento della mercede si fosse intenzionalmente messo in una situazione di *versari in re il-*

(1) Per considerazioni in questo senso, Pierdonati, "Crisi dell'impresa e responsabilità penale del vertice della società verso nuovi equilibri giurisprudenziali", in *Dir. Pen. Proc.*, 2013, pag. 965.

(2) A conferma di tale rigoroso orientamento, si ricorda che la Cassazione è giunta finanche ad escludere la possibilità di riconoscere il beneficio della continuazione con riferimento a plurime e consecutive inottemperanze dell'obbligo di versamento degli acconti IVA quando il mancato versamento sia do-

vuto alla crisi economica dell'azienda, dovendo ritenersi che in tal caso risulti mancante l'unicità del disegno criminoso (cfr. Cass., Sez. III, 30 ottobre 2014, n. 35912).

(3) Cass., SS.UU., 28 marzo 2013, n. 37424.

(4) Cass., Sez. III, 19 gennaio 2011, n. 13100; Cass., Sez. III, 14 giugno 2011, n. 29616; Cass., Sez. III, 21 giugno 2011, n. 29975; Cass., Sez. III, 28 aprile 2011, n. 20845; Cass., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 43599.

(5) Cass., Sez. III, 25 febbraio 2015, n. 8352.

lecita, avendo omesso l'accantonamento delle somme dovute al Fisco pur essendo tali somme a sua disposizione. Di contro, non poteva riconoscersi una tale responsabilità del contribuente laddove questi, stante la crisi economica in cui versava (e continua a versare) la sua impresa, avesse dovuto operare una scelta draconiana ovvero retribuire i propri dipendenti con le (scarse) somme che aveva a sua disposizione e sperare che la sua condizione finanziaria migliorasse onde consentirgli di adempiere successivamente anche agli obblighi fiscali. In sintesi, secondo il più recente approdo giurisprudenziale, il contribuente che non paga il Fisco è consapevole di tale sua condotta, ma ciò non significa che è sua intenzione porla in essere, giacché tale omissione può dipendere anche - per l'appunto - dall'impossibilità di provvedere al versamento di quanto dovuto, stante la crisi di liquidità in cui versa l'azienda, ben potendo il soggetto obbligato non avere a sua disposizione la somma dovuta in conseguenza di un evento estraneo alla sua volontà e che lui non ha potuto evitare. Alla luce di queste riflessioni, si è riconosciuto che in alcune ipotesi l'imprenditore si trova in situazioni che gli impediscono di assolvere l'obbligo tributario e quindi non è penalmente responsabile in ragione delle condizioni economiche in cui versa (6).

A quest'ultima giurisprudenza si è riferito il legislatore con l'innovazione rappresentata dal citato comma 3-*bis* dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000. Tale disposizione, tuttavia, presenta alcuni profili di differenza rispetto alle conclusioni cui era giunta in precedenza la Cassazione.

Se infatti tanto la Suprema Corte che il comma 3-*bis* richiedono che la condizione economica del contribuente non deve consistere in una mera difficoltà finanziaria, nella sola difficoltà di rinvenire le disponibilità liquide per il pagamento dell'imposta, ma deve ricorrere un'assoluta impossibilità di provvedere altrimenti all'esigenze dell'azienda, se non per l'appunto non pagando i debiti erariali, il legislatore non pretende - come invece richiesto dalla Cassazione - che il contribuente ed imputato dimostri in modo rigoroso che non gli è stato possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e

puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni - anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale - dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (7). In proposito va osservato come la Cassazione in più occasioni avesse indicato quali prove l'imputato poteva fornire sul punto, sostenendo che una dimostrazione dello sforzo del contribuente di rispettare le scadenze era data dalla circostanza che il contribuente - prima di procurarsi la liquidità necessaria evadendo il Fisco - avesse fatto ricorso anche al suo patrimonio personale, come ad esempio mediante il ricorso allo sconto bancario delle fatture emesse non saldate (8); tali pretese, alla luce del nuovo comma 3-*bis*, devono ritenersi non più richieste - ed infatti alle stesse non ha fatto riferimento la pronuncia in epigrafe, pur avendo la difesa evidenziato come l'imputato avesse fatto ricorso anche al proprio patrimonio personale.

In secondo luogo, il citato comma 3-*bis* richiede che le "cause [che hanno determinato il mancato pagamento] non imputabili all'autore [siano] sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto". Quale sia il significato dell'aggettivo "sopravvenute" è dubbio, ma a nostro parere il legislatore - in maniera condivisibile - pretende che il contribuente, al momento dell'effettuazione delle ritenute o dell'incasso dell'imposta si sia reso adempiente all'obbligo di accantonare le somme da versare poi al Fisco, anche se successivamente, per cause sopravvenute appunto, abbia dovuto utilizzare le medesime somme per finalità aziendali. Diversamente, se l'imprenditore, fin dal momento dell'effettuazione delle ritenute o dell'incasso dell'imposta non provvede a tale accantonamento, si palesa un'evidente volontà di evasione che non merita di godere del beneficio della non punibilità.

Si noti come tale conclusione non debba mutare nel caso in cui già al momento dell'effettuazione delle ritenute o dell'incasso dell'imposta l'impresa fosse in stato di crisi e quindi non fos-

(6) Cass., Sez. III, 14 aprile 2014, n. 15716; Cass., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813.

(7) Cass., Sez. III, 14 aprile 2014, n. 15716; Cass., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813.

(8) Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416. In dottrina, Soana, "Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento

di ritenute certificate e di IVA (artt. 10-*bis* e 10-*ter* D.Lgs. 74/2000)"; Valsecchi, "Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo", entrambi in www.dirittopenalecontemporaneo.it.

Giurisprudenza

se già in quel momento in grado di riservare le somme dovute al Fisco, dovendole utilizzarle per la prosecuzione dell'attività. In questa ipotesi, infatti, diversamente da quanto sostenuto dall'ultima giurisprudenza, grava sull'imprenditore, anche ai sensi dell'art. 3 D.Lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi e dell'insolvenza), l'obbligo di

chiedere la liquidazione giudiziale per la propria impresa e quindi non può far ricorso alle somme destinate al Fisco per il soddisfacimento altre necessità aziendali, pena la possibile contestazione del delitto di bancarotta fraudolenta da aggravamento del dissesto di cui all'art. 329, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 14/2019.

Le cause esterne non inibiscono le preclusioni probatorie se non sono dichiarate nel ricorso

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Crucitti, Est. Tartaglione - Sent. n. 29434 del 3 ottobre 2024, dep. il 14 novembre 2024) (*stralcio*)

Accertamento - Poteri degli Uffici - Questionari e inviti al contribuente - Omessa risposta - Utilizzabilità successiva della documentazione non esibita - Ammissibilità - Dichiarazione chiara ed esplicita nel ricorso introduttivo di non aver adempiuto per causa non imputabile al contribuente - Necessità - Omissione - Superamento della preclusione probatoria - Insussistenza - Deposito in primo grado e in appello della documentazione richiesta - Irrilevanza

In tema di accertamento fiscale, la mancata risposta all'invito dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati e notizie è espressamente sanzionata con la preclusione (in sede amministrativa e processuale) dell'allegazione di dati e della esibizione di documenti non forniti in fase procedimentale. Tale inutilizzabilità non opera qualora il contribuente depositi unitamente all'atto introduttivo del giudizio di primo grado la documentazione non trasmessa e contestualmente dichiari di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile. Il mancato adempimento del prescritto obbligo formale gravante sul contribuente di rendere tale dichiarazione in modo chiaro ed esplicito nel ricorso introduttivo non consente di "superare" la preclusione probatoria in oggetto, neppure in ragione della complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione coinvolgente tre annualità e comunque depositata in primo grado e in appello. (Oggetto della controversia: avvisi di accertamento IRPEF, IRAP e IVA, anni 2009-2011)

Fatti di causa

1. A seguito di controlli eseguiti dalla Direzione Provinciale di Bari sulle dichiarazioni dei redditi presentate da A.A. per gli anni di imposta 2009, 2010 e 2011, e di indagini finanziarie ritualmente autorizzate, l'Ufficio chiedeva al contribuente di giustificare le operazioni effettuate sui conti correnti segnalati; il A.A. chiedeva una proroga del termine concesso dall'Ufficio, ma poi non depositava alcun documento giustificativo delle dette operazioni.

L'Agenzia delle entrate emetteva, quindi, tre avvisi di accertamento, ai sensi degli artt. 38-*bis* e 41 del D.P.R. n. 600/1973, con cui recuperava ad imposizione, ai fini IRPEF, IRAP e IVA, maggior reddito di A.A. (per oltre tre milioni di euro); precisamente:

- l'avviso di accertamento n. (*Omissis*), relativo all'anno di imposta 2009, con cui veniva recuperato maggior reddito imponibile per euro 454.458,96;

- l'avviso di accertamento n. (*Omissis*), relativo all'anno di imposta 2010, con cui veniva recuperato maggior reddito imponibile per euro 1.407.988,62;

- l'avviso di accertamento n. (*Omissis*), relativo all'anno di imposta 2011, con cui veniva recuperato maggior reddito imponibile per euro 1.317.942,65.

Successivamente, fallita la procedura di accertamento con adesione, l'Ufficio disponeva in autotutela la riduzione dei

versamenti per l'anno di imposta 2009, rideterminando la base imponibile in euro 380.410,29.

Il contribuente proponeva tre distinti ricorsi innanzi alla CTP di Bari deducendo: a) la violazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973; b) l'illegittimità degli atti impugnati per l'omesso espletamento del contraddittorio endoprocedimentale; c) la violazione dell'art. 32, comma 1, n. 2) del D.P.R. n. 600/1973.

Riuniti i ricorsi, la CTP li accoglieva in parte, riconoscendo parte delle operazioni documentate in giudizio, per gli anni 2010 e 2011.

2. Il contribuente proponeva gravame innanzi alla Commissione tributaria regionale della Puglia, riproponendo le doglianze già svolte in prime cure.

L'Ufficio interponeva autonomo gravame volto a contestare le statuizioni relative agli accertamenti per gli anni 2010 e 2011, in quanto assunte sulla base della documentazione prodotta in giudizio dal contribuente in violazione della preclusione *ex* art. 32 D.P.R. n. 600/1973.

La Commissione tributaria regionale (d'ora in poi per brevità CTR), riuniti gli appelli, con la sentenza indicata in epigrafe li accoglieva parzialmente. In particolare, il gravame del contribuente era accolto limitatamente a diverse operazioni bancarie (analiticamente indicate nella sentenza, per singolo anno), ritenute giustificate sulla base della documentazione prodotta in primo grado ed in appello; il

Giurisprudenza

giudice del gravame riteneva superabile la preclusione dettata dall'art. 32 cit. "in ragione della complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione richiesta coinvolgente contemporaneamente tre annualità".

Il gravame dell'Ufficio era, invece, accolto limitatamente al riconoscimento dei finanziamenti ricevuti dalla Arcadia S.r.l., relativi all'anno 2010, non trovando le relative operazioni giustificazione negli atti esibiti. Di contro, l'appello, in relazione alle somme erogate dalle assicurazioni (e ritenute giustificate dalla CTP), era rigettato, in considerazione della inesistenza della presunzione per effetto sia dell'attività svolta dal contribuente (dottore commercialista e non perito assicurativo) sia della mancanza di irregolarità nelle scritture contabili.

3. Avverso la decisione della Commissione tributaria regionale hanno proposto ricorso per cassazione sia l'Ufficio (affidandosi ad unico motivo) sia, successivamente, il contribuente (affidandosi a nove motivi). L'Ufficio ha, altresì, depositato controricorso (per contestare l'avverso ricorso) contenente ricorso incidentale, sostanzialmente corrispondente al ricorso già proposto.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Michele Di Mauro, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto l'accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle entrate e il rigetto di quello del contribuente.

All'udienza pubblica del 03/10/2024 il Sostituto Procuratore Generale ha concluso come da memoria depositata. L'avvocato dello Stato Gianna Galluzzo ha concluso per l'accoglimento del ricorso dell'Ufficio ed il rigetto di quello del contribuente. L'avvocato del contribuente Ernesto Pensato ha chiesto l'accoglimento del ricorso proposto dal suo assistito ed il rigetto del ricorso dell'Ufficio.

Ragioni della decisione

1. Preliminarmente il ricorso successivo proposto da A.A. va qualificato come incidentale e quello incidentale proposto dall'Agenzia va dichiarato inammissibile, essendo di identico contenuto a quello già proposto, ed ammissibile (cfr. Cass. 22/07/2020, n. 15582, secondo cui nell'ipotesi in cui vengano iscritti due ricorsi per cassazione di identico contenuto, proposti dalla stessa parte contro la medesima sentenza, uno in via principale e l'altro in via incidentale rispetto al ricorso principale di un'altra parte, qualora la loro notificazione sia stata coeva, in sede di loro riunione, deve essere data priorità di esame a quello iscritto per primo, e, se esso sia ammissibile e procedibile, la sua decisione rende inammissibile, in via sopravvenuta, l'altro ricorso).

2. Con il primo (ed unico) motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate lamenta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c." sotto tre profili.

Da un lato, la CTR ha erroneamente ritenuto superabili le preclusioni dettate dall'art. 32 D.P.R. n. 600/1973 (ed utilizzabile la documentazione prodotta dal contribuente con il ricorso in primo grado e in appello) in virtù della "complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione richiesta", mentre, secondo l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, la preclusione ivi prevista opera con riferimento a tutti i dati e documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria, tranne che il contribuente non dichiarati, nel ricorso di primo grado, di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile.

Dall'altro lato, la CTR ha ritenuto giustificabile la tempestiva produzione documentale sulla base della detta "complessità" senza alcuna evidenza di una richiesta, da parte del

A.A., agli istituti bancari o di un ritardo colpevole di questi ultimi.

Inoltre, il giudice di secondo grado ha ritenuto fornita, dal A.A., la prova contraria, ma indica solo un elenco di operazioni, a suo dire giustificate, che si traduce in "non meglio specificate fatture e bonifici bancari".

Infine, la giustificazione delle somme erogate dalle assicurazioni sarebbe illegittima poiché la presunzione scatta per il solo fatto dell'esistenza di movimenti sui conti bancari, senza la necessità che le scritture contabili siano tenute in modo irregolare.

Il motivo è fondato nei termini appresso indicati.

2.1. In tema di accertamento fiscale, l'invito dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati e notizie, di cui all'art. 32, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, assolve alla funzione di assicurare - in ossequio ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione operanti in materia tributaria - un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente per definire le rispettive posizioni, mirando altresì ad evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, per cui la mancata risposta è espressamente sanzionata con la preclusione (in sede amministrativa e processuale) dell'allegazione di dati e della esibizione di documenti non forniti in fase procedimentale. Tale inutilizzabilità consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta alla eccezione di parte e può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio: essa non opera soltanto quando il contribuente, beneficiando della deroga prevista dal quinto comma del citato art. 32, deposita unitamente all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi e contestualmente dichiarati di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile (*ex plurimis*, Cass. 06/10/2021, n. 27045; Cass. 11/02/2021, n. 3442; Cass. 03/05/2019, n. 11608; Cass. 22/06/2018, n. 16548; Cass. 19/06/2018, n. 16106; Cass. 09/11/2016, n. 22745; Cass. 14/05/2014, n. 10489).

Nel puntualizzare la diversità tra i precetti dettati dal quarto e dal quinto comma dell'art. 32 in parola, questa Corte - con orientamento cui si intende dare continuità - ha affermato che la dichiarazione del contribuente che, in un'allegazione dei documenti non esibiti in fase amministrativa, impedisce l'inutilizzabilità deve essere fatta in maniera "chiara ed esplicita", nel ricorso introduttivo del giudizio di prime cure, proprio perché essa non richiede la prova contestuale di non imputabilità della causa d'inadempimento, a differenza di quanto accade in caso di rifiuto ad esibire documentazione esplicitamente richiesta con l'invito a rispondere al questionario (così Cass. 30/12/2009, n. 28049: "diversamente opinando, il quinto comma vanificherebbe del tutto la norma contenuta nel comma precedente"; conformi, Cass. 21/03/2018, n. 7011; Cass. 01/08/2019, n. 20731).

La previsione "formale" di cui al quinto comma della disposizione in esame - che trova puntuale corrispondenza, in materia di IVA, nell'art. 53, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - comporta che, a seguito della dichiarazione necessariamente resa dal contribuente nel libello introduttivo compete all'autorità giudiziaria (*ex officio*, anche in assenza di eccezione dell'A.F.) il vaglio sulla regolarità dei documenti e delle sue modalità di produzione, nonché la sussistenza e la congruità delle dichiarazioni "di non aver potuto adempiere alla richiesta degli Uffici per causa a lui non imputabile" (da ultimo, Cass. 10/03/2021, n. 6617).

2.2. Degli enunciati principi di diritto non ha fatto buon governo la sentenza impugnata.

In relazione alla documentazione prodotta (addirittura, anche nel corso del giudizio di appello), il giudice di prossimi-

ta ha considerato “superata” la preclusione di cui all’art. 32, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 “in ragione della complessità e difficoltà di acquisizione della documentazione richiesta coinvolgente contemporaneamente tre annualità e dell’assunto di parte, pur se come detto errato, di applicazione della disciplina prevista per il lavoratore autonomo”. Argomentazione, in tutta evidenza, contraria alla lettera ed alla *ratio* della disposizione in questione: la necessità della deduzione in sede contenziosa (*rectius*, con il ricorso introduttivo della lite) della causa non imputabile ostativa all’ottemperanza all’invito dell’A.F. si giustifica (e, ad un tempo, si correla) con l’ineludibile controllo (esercitabile anche in via officiosa) dell’autorità giudiziaria sulla ricorrenza e sulla plausibilità di circostanze, non ascrivibili ad un contegno o atteggiamento psicologico del contribuente, giustificanti la mancata evasione della richiesta amministrativa dell’Ufficio.

Nella specie, per converso, dal contenuto dei tre ricorsi introduttivi (riprodotti, in ossequio al principio di autosufficienza, nel ricorso di adizione del giudice di legittimità) risulta il mancato adempimento del descritto obbligo formale gravante sul contribuente. In nessuno di essi si ravvisa, infatti, l’avvenuta formulazione di una (esplicita o implicita) “dichiarazione della impossibilità di adempiere alla richiesta dell’Ufficio per causa a lui non imputabile”.

Nello specifico: nel ricorso relativo all’anno di imposta 2009 alcun cenno o menzione viene operato ad una omessa ottemperanza (né, a maiori, alle cause di essa) all’invito di esibizione rivolto alla A.F. (a ben vedere, in relazione a questo anno taluna documentazione era depositata dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale, al punto che l’Agenzia in autotutela riconosceva giustificate alcune movimentazioni). Nei ricorsi relativi agli altri due anni (2010 e 2011), invece, il ricorrente si limita a dichiarare di aver richiesto, nell’ambito del procedimento di accertamento con adesione, la documentazione agli istituti di credito e di essere in attesa della relativa evasione, allegando ai ricorsi 3 documenti (nn. 3, 4 e 5) dai quali non si evince quando la richiesta sia stata inoltrata e cosa avrebbero risposto gli istituti bancari.

2.3. Il motivo è fondato anche nella parte in cui si deduce l’erroneo rigetto dell’appello incidentale (relativamente alle

somme erogate dalle assicurazioni, in mancanza di irregolarità contabili): invero, questa Corte ha condivisibilmente statuito, in proposito che “in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l’accertamento si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l’onere probatorio dell’Amministrazione è soddisfatto, secondo l’art. 32 D.P.R. n. 600/1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili” (Cass. 31/01/2024, n. 2928; Cass. 04/08/2010, n. 18081).

2.4. Va, quindi, disposta la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per il riesame delle doglianze di merito prospettate dal contribuente (sul quale grava l’onere di dimostrare l’inesistenza del maggior reddito attribuito con metodo sintetico dall’A.F.: Cass. 24/03/2021, n. 8186; Cass. 31/10/2018, n. 27811; Cass. 10/08/2016, n. 16912), in applicazione dei principi esposti. (*Omissis*)

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale dell’Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per il nuovo giudizio, alla luce dei principi esposti, e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Rigetta il ricorso incidentale del contribuente.

Dichiara inammissibile il ricorso incidentale dell’Agenzia delle entrate.

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

Commento

di Alessandro Borgoglio

La mancata esibizione della documentazione richiesta con l’invito dell’Ufficio comporta l’inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che essa venga prodotta in allegato al ricorso introduttivo unitamente alla dichiarazione del contribuente di non aver potuto adempiere alla richiesta dell’Ufficio per causa a lui non imputabile, non potendo operare la sterilizzazione della preclusione probatoria in oggetto nel caso in cui non sia stata resa la predetta dichiarazione, in sede di ricorso introduttivo, in maniera chiara ed esplicita, anche se la documentazione sia stata esibita in primo grado e in appello. Lo ha stabilito la Cassazione

civile, con la sentenza 14 novembre 2024, n. 29434, in commento.

Per quanto concerne gli effetti della mancata ottemperanza agli inviti rivolti dal Fisco ai contribuenti utilizzando il c.d. potere questionario, occorre brevemente ricordare che, in base all’art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa; di ciò l’Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richie-

Giurisprudenza

sta. Tuttavia, ai sensi del successivo comma 5, le cause di inutilizzabilità previste dal comma precedente non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli Uffici per causa a lui non imputabile (1).

Relativamente agli accessi e verifiche eseguite dall'Amministrazione finanziaria presso i locali di attività del contribuente, invece, l'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione. Tali disposizioni previste ai fini IVA, peraltro, sono applicabili anche in materia di imposte dirette, atteso il richiamo al predetto art. 52 operato dall'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Affinché operino le predette preclusioni probatorie è necessario che le richieste del Fisco siano circostanziate e che l'invito a esibire la documentazione sia accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze preclusive della sua mancata ottemperanza (2).

L'inutilizzabilità in parola, in ogni caso, colpisce solo quella documentazione puntualmente richiesta dagli Uffici con inviti e questionari, per cui il contribuente può liberamente produrre in contenzioso ogni altro e diverso documento non oggetto della richiesta inevasa (3).

La Suprema Corte ha consolidato negli ultimi anni il principio di diritto per cui soltanto l'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, richiamato, ai fini delle imposte dirette, dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 - relativi all'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente - prevede chiaramente come elemento essenziale della condotta che origina la preclusione quello della intenzionalità di non consentire l'esame della documentazione; mentre, l'art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, richiamato, ai fini IVA, dall'art. 51, comma 5, del D.P.R.

n. 633/1972 - relativi all'ipotesi di richiesta documentale da parte degli Uffici tramite questionari o inviti rinvolti ai contribuenti - prevede, ai fini della preclusione probatoria, il solo mero fatto oggettivo della mancata trasmissione della documentazione richiesta dall'Ufficio e, quindi, la rilevanza dell'intenzione di sottrarre i documenti all'ispezione è in questo caso esclusa (4).

Come osservato dalla Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Roma, con l'ord. n. 165/2024, con cui è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale, la norma di cui all'art. 32, comma 4, sopra riportata è auto applicativa e non si presta a interpretazioni diverse da quelle che emergono chiaramente dal suo tenore letterale, per cui l'omessa tempestiva esibizione della documentazione ritualmente richiesta dal Fisco preclude al suo utilizzo in sede amministrativa o contenziosa.

Tuttavia, come già sopra illustrato e per quanto qui di interesse, in base all'art. 32, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, le preclusioni probatorie in argomento non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli Uffici per causa a lui non imputabile, della quale deve fornire la prova (5).

Gli Ermellini si sono occupati in varie occasioni passate delle cause esterne eccepite dai contribuenti per giustificare il mancato tempestivo adempimento alle richieste documentali degli Uffici, così da neutralizzare le preclusioni probatorie: è stata quindi ritenuta idonea causa di forza maggiore l'indisponibilità della documentazione richiesta dall'Ufficio, a causa del suo pregresso smaltimento dovuto al crollo parziale della copertura in amianto del fabbricato in cui era custodita, dovendosi escludere in tal caso l'applicabilità delle preclusioni probatorie di cui trattasi, atteso che la mancata esibizione documentale non può ritenersi riconducibile a una cosciente, volontaria e dolosa sottrazione da parte del contribuente (6); analogamente, costituisce idonea causa di forza maggiore il fatto che il contribuente sia stato residente e si trovasse all'estero nel periodo in cui era stato noti-

(1) Anche ai fini IVA valgono le stesse disposizioni, atteso il richiamo al predetto art. 32 da parte dell'art. 51, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

(2) Cfr. Cass. civ. n. 10670/2018, n. 27069/2016, n. 11765/2014, n. 7978/2014, n. 22163/2013, n. 1344/2010.

(3) Cfr. Cass. civ. n. 6092/2022.

(4) Cass. civ. n. 16757/2021; nello stesso senso, Cass. civ. n. 16548/2018, n. 8405/2020, n. 3442/2021.

(5) Cfr. Cass. civ. n. 16757/2021.

(6) Cfr. Cass. civ. n. 34524/2019.

ficato l'invito documentale dell'Ufficio, a cui non aveva potuto adempiere (7); infine, può costituire causa di forza maggiore, idonea a disinnescare le preclusioni probatorie in oggetto, il comportamento del consulente della società che, incaricato di fornire assistenza contabile e fiscale, non abbia provveduto a rispondere all'invito documentale notificato dall'Ufficio, atteso che ciò può configurare la non imputabilità del comportamento omissivo alla società contribuente destinataria della richiesta del Fisco (8).

La sentenza è molto interessante perché - dopo aver ribadito che l'inutilizzabilità consegue automaticamente alla inottemperanza all'invito documentale dell'Ufficio, non è soggetta a eccezione di parte e può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio - s'incentra sull'antecedente logico-giuridico alla valutazione della causa esterna di forza maggiore necessaria per disinnescare detta inutilizzabilità, ovvero la dichiarazione del contribuente, in sede di ricorso introduttivo, di non aver potuto adempiere alle richieste dell'Ufficio per causa a lui non imputabile.

Nella parte più rilevante della pronuncia, gli Ermellini hanno puntualizzato che la predetta dichiarazione del contribuente deve essere chiara ed esplicita nel ricorso introduttivo (9), affinché il giudice possa poi vagliarne la congruità, insieme alla regolarità e alle modalità dei documenti tardivamente esibiti (10).

Il giudice tributario, quindi, deve essere messo nelle condizioni di poter verificare le cause addotte dal contribuente nella dichiarazione di cui

trattasi, dalla quale, perciò, non può in alcun modo prescindere, qualora il contribuente intenda disinnescare l'inutilizzabilità della documentazione non tempestivamente prodotta in risposta all'invito dell'Ufficio.

Nel caso di specie, i giudici di merito - hanno stabilito gli Ermellini - avevano errato nel considerare, ai fini della decisione, la documentazione prodotta in primo grado e addirittura in appello, ritenendo superata l'inutilizzabilità prevista dal comma 4 del più volte menzionato art. 32 in ragione della difficoltà e della complessità di acquisizione della documentazione relativa a tre annualità d'imposta, laddove, invece, nel ricorso introduttivo risultava mancante la prescritta dichiarazione formale ed esplicita del contribuente di non aver potuto adempiere per cause a lui non imputabili, obliterando così il suddetto obbligo formale gravante sul contribuente di formulare la predetta dichiarazione.

Per i giudici del Palazzaccio, pertanto, non è sufficiente per disinnescare le preclusioni probatorie in oggetto (inutilizzabilità) che il contribuente produca la documentazione richiesta dall'Ufficio (e non tempestivamente esibita), allegandola al ricorso introduttivo (e in parte, nella fattispecie in commento, anche in quello di appello), qualora il contribuente non abbia anche formalmente reso in modo esplicito nel ricorso introduttivo la dichiarazione prevista dal comma 5 del summenzionato art. 32 di non aver potuto adempiere per causa a lui non imputabile.

(7) Cfr. Cass. civ. n. 31869/2021.

(8) Cfr. Cass. civ. n. 6092/2022.

(9) Cfr. Cass. civ. n. 28049/2009.

(10) Cfr. Cass. civ. n. 6617/2021.

Nuova disciplina delle prove in appello: efficace solo sui giudizi introdotti in primo grado dal 4 gennaio 2024

(CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di secondo grado di Napoli, Sez. XX, Pres. Perrino, Est. Galasso - Sent. n. 5476 del 12 settembre 2024, dep. il 23 settembre 2024)

Processo tributario - Nuove prove in appello - Divieto di produrre nuovi documenti - Nuova disciplina ex D.Lgs. n. 220/2023 - Decorrenza - Giudizi introdotti in primo grado a partire dal 4 gennaio 2024 - Applicabilità

Il divieto di produrre nel giudizio d'appello nuovi documenti, previsto dall'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992, come novellato dal D.Lgs. n. 220/2023, è applicabile soltanto ai giudizi introdotti in primo grado a partire dal 4 gennaio 2024, in base ad una interpretazione che, senza essere in insanabile contrasto con la formulazione letterale della norma transitoria, appare conforme ai principi costituzionali e alla CEDU. (Oggetto della controversia: avviso di accertamento IVA e IRAP, anno 2016)

Svolgimento del processo

Con ricorso proposto innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, (...) impugnava (si riporta di seguito la ricostruzione della vicenda contenuta nella sentenza di primo grado) "l'avviso di accertamento n. (...) notificato quale amministratore di fatto, solidalmente responsabile, della società (...) Group, relativo a pagamento della somma di euro 2.027.779,00 dovuta a titolo di imposta dalla suddetta società per l'anno 2016 ed euro 3.446.343,45 a titolo di sanzioni oltre interessi e relativi accessori.

Il ricorrente contesta la qualità di amministratore di fatto della società (...) Group e delle diverse società cooperative ad essa collegate, asserendo che le dichiarazioni rilasciate da alcuni dipendenti delle società subappaltatrici, con cui si attribuisce, impropriamente, il ruolo di amministratore, sono elementi insufficienti per superare le dichiarazioni di altri testi, disegno esattamente contrario, lo qualificano come un caporeparto, dipendente della (...) Group che, per conto di quest'ultima, verificava giornalmente l'operato delle ditte subappaltatrici assicurando il corretto svolgimento delle commesse affidate. Anche (...) sentito dagli organi di P.G. il 18.10.2019, ha dichiarato che la funzione svolta dalla (...) era principalmente quella del servizio di qualità ovvero del controllo sulla corretta esecuzione degli appalti. Tale servizio era materialmente eseguito da (...) S. (responsabile della (...) Soc. Coop.), sentito dagli organi di P.G. il 04.11.2019, ha confermato il ruolo svolto del contribuente nei termini sopra indicati, quale dipendente del consorzio (...) che, una volta licenziato, ha cessato qualunque attività per conto di quest'ultima. Contesta inoltre, nel ricorso e con memoria illustrativa, la sussistenza delle operazioni sottostanti le fatture relative ai costi sopportati dalla (...) Group, allegando relativa documentazione, tra cui la sen-

tenza della CTP di Napoli di accoglimento del ricorso proposto avverso un avviso di accertamento relativo all'annualità del 2014. Deposita, ad integrazione della documentazione già versata in atti, 4 visure camerali rispettivamente delle società cooperative O.O.L., I., (...) e Packaging, nonché estratto del CCNL Settore Terziario (art. 122 relativo alle mansioni attribuite ai quadri)".

L'Agenzia delle entrate non si costituiva in giudizio.

Con sentenza n. 17883/2023 la CGT di primo grado accoglieva il ricorso.

Osservava infatti che "in data 10/5/2022 nei confronti della società (...) Group S.r.l., quale società che fornisce manodopera, è iniziata una verifica fiscale, per il periodo di imposta 2016-2020 a cura della Guardia di Finanza, dalla quale è scaturito, tra l'altro, il procedimento penale rubricato al n. 45138/2019 della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano. Assume l'Agenzia delle entrate che nel corso delle indagini sarebbe stato riscontrato che (...) e (...) avrebbero costituito e organizzato, fin dal 2012, un meccanismo fraudolento basato su un imponente giro di fatture soggettivamente inesistenti. La contestazione si è basata sull'asserto che quattro cooperative consorziate e subappaltatrici non fossero entità giuridicamente autonome, ma strutture societarie fittizie, solo formalmente separate dal soggetto appaltatore, create esclusivamente allo scopo di far gravare su di esse ogni sorta di debito tributario consentendo alla società madre e al cliente finale di conseguire notevoli vantaggi economici derivanti da un illecito risparmio fiscale.

Su tali presupposti, l'Agenzia delle entrate ha rivolto la richiesta di pagamento al ricorrente nella qualità di amministratore di fatto sia della (...) Group che delle società consortili.

Si precisa, in ordine al primo assunto, che la società (...) Group S.r.l. è già stata oggetto di verifica per l'anno d'im-

posta 2014, alla quale è seguito l'avviso di accertamento n. (...), notificato in data 13/11/2017 ed impugnato innanzi alla Commissione tributaria provinciale, che ha accolto il ricorso affermando, tra l'altro, anche l'effettività ed esistenza delle operazioni sottostanti intercorse con le società consorziali (sentenza n. 17646/18 poi confermata dalla Commissione tributaria regionale con successiva sentenza n. 7989/19). Si è quindi accertato che le fatture fossero effettivamente emesse in relazione a contratti di appalto per la esecuzione dei lavori da parte dei dipendenti delle società consortili in favore della (...). La Commissione tributaria ha quindi accolto il ricorso promosso dalla (...) e condannato l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di giudizio. Pertanto, con riferimento anche all'annualità del 2016, è possibile che i fatti a fondamento della richiesta non consentano di sostenere la contestazione e che anche le fatture relative ai costi per personale per quelle annualità non siano soggettivamente inesistenti.

Tanto premesso, con riferimento specifico al profilo concernente le richieste di pagamento rivolte al ricorrente (...) quale amministratore di fatto della (...) e delle società consortili, e quindi solidalmente responsabile per l'ente, in relazione al compimento di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti nel 2016, questo Collegio evidenzia l'infondatezza ed inesistenza dei presupposti della richiesta di pagamento delle imposte che si ritiene siano state evase dalla (...) a prescindere da una più attenta valutazione della esistenza o inesistenza delle operazioni sottostanti alle fatture emesse dalla società consortili.

Si rileva, infatti, preliminarmente, l'assoluta genericità e aspecificità della richiesta, priva di una motivazione congrua ed adeguata. Si sottolinea che il PVC richiamato nell'atto impugnato fa riferimento in modo promiscuo al (...) senza specificare se si tratti di (...) odierno ricorrente, o di (...). Si osserva altresì che in nessun passaggio motivazionale si traggono elementi sui quali fondare l'assunto secondo il quale (...) fosse il *dominus* della rete di società collegate alla (...) nonché vero amministratore di quest'ultima, e non un mero dipendente, né emerge in alcun passaggio motivazionale che egli abbia esercitato poteri di gestione amministrativa e contabile o rappresentato in modo continuativo sulla società".

Avverso tale sentenza ha proposto appello l'Agenzia delle entrate, evidenziando che dagli atti emergevano numerosi elementi dai quali trarre il ruolo di amministratore di fatto della (...) Group S.r.l. rivestito da (...) tali elementi erano altresì confermati "dall'informativa di Polizia Giudiziaria redatta dalla Guardia di Finanza Compagnia Raderne (MI) nell'ambito del p.p. 45138/2019, allegata al processo verbale di constatazione del 14.06.2022 (già presente in atti) ed in esso richiamata nei suoi elementi essenziali" e depositata per la prima volta nel presente giudizio unitamente all'appello.

In tale documento si legge infatti che il sig. (...) "Sulla base degli elementi di riscontro complessivamente acquisiti, risulta aver affiancato (...) nell'amministrazione del sistema di frode col ruolo preminente di gestione del personale somministrato a carico delle varie società/cooperative coinvolte". Inoltre, "Come già riportato nel capitolo dedicato a (...) anche il (...) è stato indicato quale referente/amministratore della (...) Group e delle imprese ad essa collegate come di seguito riepilogato:

(...) dipendente della (...) soc. coop, ha dichiarato: ... *Omissis* ... inizialmente il datore di lavoro era tale O. (circa 3 anni) quindi è subentrato il signor (...) (circa 2 anni) ... *Omissis* ... prima di (...) c'erano tale S. (...) e tale (...) *Omissis*... nel periodo di assunzione per (...) soc. coop il responsabile di magazzino era tale S. (...) e sopra di lui c'erano L. e (...) *omissis* ...";

- (...) A., dipendente della (...) soc. coop, ha dichiarato che: - "... *omissis* ... Il consorzio (...) Group era amministrato da (...) e (...) che periodicamente venivano a controllare l'operato dei dipendenti ... *Omissis* ... le varie cooperative hanno sempre avuto la disponibilità di Uffici all'interno della (...) dove si appoggiavano l'impiegata Sonia e i vari capo reparto quando si riunivano con i referenti del Consorzio... (...) ... Quando venivano i (...) si appoggiavano a tali Uffici ... *omissis*";

- L.A., dipendente della I. soc. coop, ha dichiarato:

- "... *omissis* di essere stato il responsabile dell'operatività e del personale utilizzato dalla cooperativa. Nello specifico giornalmente riceveva dalla (...) Group, nelle persone di (...) e/o (...) S. le commesse da evadere il giorno successivo ... *Omissis* ... che anche nel 2015 quando ha iniziato a lavorare nei magazzini di Liscate assunto dalla (...) COOP, della quale non ricorda i referenti, le commesse gli venivano fornite da (...) e (...) S., dipendenti del consorzio Group ... *omissis* ...";

- D.C., legale rappresentante della (...) S.r.l. e della (...) S.r.l., presso gli stabilimenti delle quali operavano i dipendenti della (...) e della I., ha dichiarato quanto segue: - "... *omissis* ... ho conosciuto i sig.ri (...) F., (...) e suo nipote (...) circa 25 anni fa ... *omissis* ... e da quei tempi abbiamo iniziato a collaborare con gli stessi. I (...) operavano presso i nostri stabilimenti già con altri consorzi e per quanto concerne la (...) Group la collaborazione è iniziata nell'anno 2012. La (...) Group faceva sempre riferimento al (...) nonostante la stessa fosse intestata al sig. (...) A. se non erro fratello di (...) *omissis* ... Tutte le cooperative consorziate con al (...) Group e con i precedenti consorzi erano di fatto amministrate dai (...) F. altresì presente che (...) si occupava della parte commerciale, (...) invece si occupava della parte produttiva delle cooperative R. inoltre che alla (...) Group abbiamo locato un ufficio nel comune di Melzo, in via M. n. 22. *Omissis* ... il costo veniva concordato con i (...) in base ad ogni singola attività di lavorazione ... *omissis* ...". Dagli elementi complessivamente compendiate nella presente informativa si ipotizza fondatamente il ruolo centrale di (...) quale ideatore e gestore dell'articolato sistema di frode perpetrato in danno dell'Erario attraverso la somministrazione illecita di manodopera, l'emissione/annotazione di fatture per operazioni inesistenti, l'omesso versamento delle imposte (anche mediante l'indebita compensazione) ed infine il riciclaggio del denaro frutto delle condotte delittuose. L'organizzazione del sistema fraudolento, come detto è incentrata su due/tre aziende (c.d. di riferimento) ovvero:

- La (...) Group S.r.l. (e l'operatività parallela di (...) dal 2012 al 2018;

- La (...) S.r.l./ (...) S.r.l. dal 2018 in poi, (...)

- Mediante le quali (...) ha provveduto a provvedere alla fornitura di manodopera assunta in seno a società "cartiere/filtro" ... *omissis* ...

Per la predisposizione e la gestione delle varie fasi del sistema di frode il (...) si è avvalso della fattiva collaborazione di diversi soggetti:

- - *in primis* dello zio (...) che, quantomeno, fino all'anno 2018, ha curato la gestione del personale per la somministrazione al cliente finale:

- Del fratello (...) A. che si è alternato nell'amministrazione della (...) Group e delle cooperative nelle quali veniva di volta in volta assunto il personale necessario... *Omissis*.

Ha pertanto concluso per la riforma della sentenza di primo grado.

Si è costituito il (...) che ha resistito all'impugnazione, deducendo la tardività del deposito dell'informativa e, comunque, la scarsa rilevanza degli elementi dalla stessa risultan-

Giurisprudenza

ti, in considerazione del ruolo di dipendente della (...) Group S.r.l. di (...)

All'esito dell'udienza del 12/9/2024, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado per la Campania ha deciso la controversia.

Motivi della decisione

L'appello deve essere rigettato, sebbene la motivazione della sentenza di primo grado necessiti di essere integrata.

Occorre preliminarmente esaminare la questione circa l'applicabilità alla presente controversia (l'atto di appello è stato notificato il 27/2/2024) del nuovo testo dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. bb) D.Lgs. n. 220 del 2023, giacché dalla soluzione di tale problema dipende l'utilizzabilità della documentazione depositata dall'Agenzia delle entrate unitamente all'atto di appello.

Il nuovo testo della norma, infatti, stabilisce che: "1. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il Collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

2. Possono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati.

3. Non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'art. 14 comma 6-bis".

L'art. 4 comma 2 D.Lgs. n. 220 del 2023 contiene la disposizione transitoria secondo la quale "Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'art. 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto".

Il decreto in questione è entrato in vigore il 4/1/2024, e la norma *de qua* rientra tra quelle "che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto".

È necessario quindi domandarsi se l'art. 58 nel nuovo testo trovi applicazione agli appelli introdotti a partire dal 4/1/2024, ovvero ai giudizi introdotti in primo grado a partire da tale data.

Va innanzi tutto evidenziato che la formulazione della disposizione transitoria è ambigua, in quanto non specifica quali tra le norme menzionate "si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto"; in altri termini non è possibile desumere dalla mera formulazione letterale della stessa che le norme che riguardano l'appello o il giudizio di legittimità si applicano *tout court* ai giudizi introdotti in appello o in cassazione a partire dal 4/1/2024, anche qualora tale soluzione dovesse determinare una violazione dei principi generali dell'ordinamento ovvero fosse in contrasto con la stessa *ratio* della riforma.

E non vi è dubbio che l'applicazione dell'art. 58 novellato agli appelli introdotti a partire dall'entrata in vigore della riforma - dopo che il primo grado si è svolto con applicazione della disciplina previgente - sia incompatibile con i predetti principi e conduca a conseguenze che mettono in crisi la stessa coerenza interna della nuova disciplina.

La soluzione dell'immediata applicazione dell'art. 58 (a tutti i processi introdotti in appello a partire dal 4/1/2024) appare innanzi tutto in contrasto insanabile con la tutela del legittimo affidamento delle parti. Sebbene per le norme processuali, in assenza di altra specificazione, operi il principio *tempus regit actum* (cfr., *ex multis*, Cass. 26654/2014; Cass. 6099/2000), per quelle in materia di prova, soprattutto quando la modifica sia radicale, sembrerebbe da prediligere la soluzione - possibile, nel caso di specie, come si vedrà - che tenga ferme le regole vigenti al momento del suo inizio per tutti i gradi del processo; la soluzione alternativa comporterebbe, per ovvi motivi, la violazione del principio di ragionevolezza (con la parte che, al momento dell'introduzione del giudizio di primo grado contava di poter produrre nuove prove in appello che si vede improvvisamente preclusa tale possibilità) e la conseguente illegittimità della norma ed è quindi da scartare (cfr. Corte cost. sentenze nn. 39 del 2008, 138 e 87 del 2010, 236, 113, 80 e 1 del 2011). Ciò in quanto la Corte costituzionale (sia pure in ambiti differenti) ha affermato che, sebbene rientri nella discrezionalità del legislatore la possibilità di stabilire l'efficacia retroattiva delle norme - o, il che è lo stesso, la modifica delle regole fondamentali del processo che operi anche su quelli in corso - anche quando queste pregiudichino diritti soggettivi perfetti, "la tutela del valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'art. 3 della Costituzione" gli impone, tuttavia, "di non creare un regolamento irrazionale degli interessi e perciò suscettibile di frustrare l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, che, invece, è elemento fondamentale dello Stato di diritto" (Corte cost. 216/2015).

Senza considerare che potrebbe configurarsi anche la violazione dell'art. 6 CEDUI - e quindi dell'art. 117 della Costituzione, non producendo le norme della Convenzione effetti diretti nell'ordinamento interno, né costituendo autonomi parametri di legittimità costituzionale (cfr. in tal senso C. cost. 348/2007; C. cost. 349/2007; Cass. SS.UU. 6891/2016) - qualora "la legge retroattiva segni l'ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia allo scopo di influenzare la risoluzione di una controversia" (Corte eur. diritti dell'uomo 11 dicembre 2012, D.R. c. Italia; 14 febbraio 2012, A. e altri c. Italia, id., Rep. (...), voce Diritti politici e civili, nn. 166,186; 7 giugno 2011, A. e altri c. Italia, id., 2013, IV, 1; 31 maggio 2011, M. e altri c. Italia, id., Rep. (...), voce cit., n. 177; 10 giugno 2008, S. e altri c. Italia; 29 marzo 2006, S. e altri c. Italia, id., Rep. 2006, voce cit., n. 133). In particolare, ha rimarcato quella corte, le circostanze addotte per giustificare misure retroattive devono essere 'trattate con la massima circospezione possibile' (sentenza 14 febbraio 2012, A. e altri c. Italia), di guisa che lo stato del giudizio, il grado di consolidamento dell'accertamento e la prevedibilità dell'intervento legislativo, nonché la circostanza che lo Stato sia parte in senso stretto della controversia (sentenze 22 ottobre 1997, P. c. Grecia; 27 maggio 2004, O.I.S. e altri c. Francia) sono elementi utili ad orientare il giudizio di violazione dell'art. 6 CEDU da parte di norme innovative che incidono retroattivamente su controversie in corso" (così Cass. SS.UU. 27074/2016, in motivazione). È pur vero che la norma in esame non è *stricto sensu* retroattiva, ma è altrettanto vero che, come già osservato, essa, modificando le regole processuali in te-

ma di prova anche con riguardo ai processi pendenti, sia certamente idonea ad incidere retroattivamente sul loro esito e quindi difficilmente compatibile con l'art. 6 CEDU alla luce delle pronunce della Corte Europea sopra richiamate.

Non è un caso, del resto, che l'art. 79 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevedesse, nel testo originario, che "1. Le disposizioni di cui agli artt. 57, comma 2, e 58, comma 1, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla Commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla Commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore".

Tale norma appare significativa perché - con riferimento proprio alla disciplina in esame - dimostra che, quando si introducono modifiche rilevanti alla disciplina delle prove in grado di appello, le stesse vanno applicate ai giudizi che iniziano in primo grado dopo la loro entrata in vigore, giacché diversamente si violerebbe la tutela dell'affidamento delle parti processuali e, conseguentemente, il principio di ragionevolezza, nonché il diritto ad un equo processo riconosciuto dall'art. 6 CEDU. Inoltre, se è vero che la disposizione afe qua è stata introdotta con il D.Lgs. n. 546 del 1992, è pur vero che il legislatore del 2023 non ha ritenuto di modificarla (se non aggiornando la denominazione degli organi di giustizia tributaria), dimostrando così di considerare ancora valido il principio che da essa si può trarre.

Infine, non è di ostacolo all'interpretazione che qui si propone la giurisprudenza di legittimità (Cass. 21606/2021; Cass. 6590/2017) formatasi in ordine all'art. 345 comma 3 c.p.c. a seguito della modifica introdotta con D.L. n. 83 del 2012 conv. in Legge n. 134 del 2012 (che ha escluso la possibilità, nel processo civile di appello, di produrre nuovi documenti che il Collegio "ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa"); la S. C. ha in tale ipotesi applicato *sic et simpliciter* il principio *tempus regit actum* sulla base della sola considerazione che in qual caso non vi era una norma transitoria che riguardasse la fattispecie. Occorre tuttavia considerare che, nel caso dell'art. 345 c.p.c., la modifica introdotta dal D.L. n. 83 del 2012 era di portata assai più limitata, giacché non interveniva a modificare il principio in materia di produzione di nuovi documenti in appello - che era già quello del divieto - limitandosi invece a rimuovere una delle eccezioni a tale divieto (quella prevista nel caso in cui il collegio ritenesse indispensabili ai fini della decisione i documenti prodotti), sicché l'interpretazione contenuta nella giurisprudenza richiamata appare compatibile con il principio di ragionevolezza. Del tutto diverso sarebbe ove una soluzione analoga si adottasse anche con riguardo al nuovo testo dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 che rivoluziona radicalmente il principio in materia di produzione di nuovi documenti in appello, introducendo per la prima volta il divieto - laddove in precedenza la produzione era consentita - con alcune eccezioni. Né potrebbe osservarsi, per ridimensionare la portata della riforma che in precedenza l'art. 58 comma 1 prevedeva già significativi limiti in materia di prove costituenti, essendo queste ultime sostanzialmente estranee al giudizio tributario di natura quasi esclusivamente documentale. Non sembra infine casuale che, quando un'analoga rivoluzione è intervenuta con riguardo al processo civile, con la modifica dell'art. 345 c.p.c. operata dall'art. 52 Legge n. 353 del 1990, è stato previsto che la stessa si applicasse ai giudizi instaurati (in primo grado) dopo il 30 aprile 1995.

Tanto premesso, va rilevato che, nel caso di specie, vi sono elementi sia testuali che logici che inducono a ritenere che il nuovo testo dell'art. 58 sia applicabile solo ai giudizi introdotti in primo grado a partire dal 4/1/2024, unica solu-

zione che, come evidenziato innanzi, non essendo in insanabile contrasto con la formulazione della norma transitoria, appare conforme ai principi sopra indicati tutelati dalla Costituzione e dalla CEDU.

A quanto fin qui esposto può aggiungersi che un dato testuale sembrerebbe addirittura imporre la soluzione prospettata, a meno di non voler ritenere che la riforma sia caratterizzata da un'intrinseca illogicità.

Ed infatti, il terzo comma dell'art. 58 esclude in ogni caso la possibilità di depositare in appello, per la prima volta, quei documenti relativi a contestazioni formali sollevate in ordine agli atti impositivi (deleghe, notifiche, procure, atti di conferimento di poteri, ecc.) facendo riferimento, tuttavia, alla possibilità che tali documenti siano prodotti nel giudizio di primo grado "anche ai sensi dell'art. 14 comma 6-bis" D.Lgs. n. 546 del 1992.

Tale comma, introdotto dall'art. 1 comma 1 lett. d) D.Lgs. n. 220 del 2023, stabilisce che "In caso di vizi della notificazione eccettivi nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti".

Può quindi affermarsi che il sistema delineato dal nuovo art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 impone limiti assai stretti alla produzione, per la prima volta in grado d'appello, di nuovi documenti che hanno contenuto probatorio (comma 1), mentre esclude del tutto la produzione in appello di documenti volti a dimostrare la correttezza formale degli atti impositivi (comma 3); tale ultimo divieto è tuttavia bilanciato dall'obbligo di convenire in giudizio anche il soggetto che ha notificato l'atto presupposto quando venga lamentato un vizio dell'atto impugnato derivante da tale omessa (o viziata) notifica. La *ratio* delle norme è evidente; è frequente nella pratica che l'ente convenuto in giudizio non sia in possesso delle notifiche degli atti presupposti eseguite da soggetti diversi e che, per tale motivo, provveda solo in appello alla produzione dei documenti nel frattempo acquisiti da altri enti; alla preclusione assoluta di tale facoltà contenuta nel nuovo testo della norma, fa da contrappeso l'obbligo per il contribuente di convenire in giudizio anche il soggetto che ha notificato l'atto presupposto e che, dunque, dovrebbe essere in possesso dei documenti attestanti la notifica, affinché possa depositarli già nel giudizio di primo grado.

È chiaro però che tale meccanismo può funzionare solo ove fin dal primo grado di giudizio fosse vigente l'obbligo di convenire anche il soggetto che ha notificato l'atto presupposto. E poiché tale obbligo opera solo con riguardo ai ricorsi proposti in primo grado a partire dal 4/1/2024, deve concludersi che anche l'art. 58 nel nuovo testo va applicato ai soli giudizi introdotti in primo grado a partire da tale data.

Va infine evidenziato che non si ignora che è stata sollevata dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado per la Campania (ordinanza del 7/7/2024 n. 1658) questione di legittimità costituzionale del 3 comma dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 come modificato dal D.Lgs. n. 220 del 2023 "per contrarietà agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, 111, primo e secondo comma, della Costituzione"; tale ordinanza ha un rilievo assolutamente marginale in ordine alla questione esaminata in questa sede, in quanto riguarda solo la presunta illegittimità costituzionale del comma 3 dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 che, ad avviso della CGT, determinerebbe una disparità di trattamento tra le parti e si limita ad affermare - in maniera non condivisibile, per quanto fin qui esposto - a sostegno della rilevanza della questione, che tale norma sarebbe immediatamente applicabile agli appelli introdotti a partire dal 4/1/2024 in base alla disposizione transitoria.

Giurisprudenza

Ritenuto dunque, in considerazione di quanto fin qui esposto, che la nuova formulazione dell'art. 58 D.Lgs. non operi nel presente processo (ma solo in quelli introdotti in primo grado a partire dal 4/1/2024) e che sia dunque utilizzabile senza alcun limite la documentazione depositata dall'Agenzia delle entrate, deve osservarsi che perché l'amministratore possa rispondere delle sanzioni irrogate alla società è necessario che quest'ultima costituisca una mera *fictio* come avviene di solito per le società cartiere (cfr., ad esempio, Cass. 29038/2021 e Cass. 10975/2019); infatti, "l'applicazione della norma eccezionale introdotta dall'art. 7 D.L. n. 269 del 2003 presuppone che la persona fisica, autrice della violazione, abbia agito nell'interesse e a beneficio della società rappresentata o amministrata, dotata di personalità giuridica, poiché solo la ricorrenza di tale condizione giustifica il fatto che la sanzione pecuniaria, in deroga al principio personalistico, non colpisca l'autore materiale della violazione ma sia posta in via esclusiva a carico del diverso soggetto giuridico (società dotata di personalità giuridica) quale effettivo beneficiario delle violazioni tributarie commesse dal proprio rappresentante o amministratore; viceversa, 'qualora risulti che il rappresentante o l'amministratore della società con personalità giuridica abbiano agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente con personalità giuridica quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio', verrebbe meno la *ratio* giustificatrice dell'applicazione dell'art. 7 D.L. n. 269 del 2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, e deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (v. Cass. n. 28332 del 7/11/2018; Cass. n. 10975 del 18/04/2019; Cass. n. 32594 del 12/12/2019; Cass. n. 25757 del 13/11/2020; Cass. n. 29038 del 20/10/2021)" (cfr. Cass. 23231/2022, in motivazione).

Nel caso di specie, a parte i dubbi circa la natura di mera *fictio* della (...) Group S.r.l. (posta in discussione dalle tre sentenze depositate dall'appellato con riguardo all'annualità 2014 ed alla posizione di A. (...) e (...) è necessario preliminarmente verificare ciò che costituisce oggetto principale dell'appello e cioè se può ritenersi raggiunta la prova, anche per presunzioni, della gestione dell'impresa da parte di (...) (Cass. 2586/2014).

Al riguardo non può che confermarsi quanto già osservato dal giudice di prime cure, non essendo sufficienti gli elementi risultanti dallo stralcio dell'informativa depositata dall'appellante.

Ed infatti, da tale documento risulta che (...) è stato amministratore della (...) Coop dall'8/11/2013 al 2/12/2014 e viene indicato come amministratore della (...) Group S.r.l., unitamente a (...) da A. (...) dipendente della (...) Soc. Coop, mentre un'altra dipendente della medesima società (...) ne riconosce una generica posizione di "datore di lavoro". A.L., dipendente della I. Soc. Coop., ha dichiarato che riceveva da (...) S. e (...) le "commesse da evadere il giorno successivo". Infine, S.D., legale rappresentante della (...) S.r.l. e della (...) S.r.l., ha affermato che "tutte le cooperative consorziate con la (...) Group e con i precedenti consorzi erano di fatto amministrare dai (...)

Non c'è altro.

Tali dichiarazioni, già di per sé non determinanti, appaiono ancor meno significative ove si consideri che:

- (...) era dipendente della (...) Group S.r.l. tra il 2015 ed il 2017 quale impiegato con incarico direttivo della (...) Group S.r.l., circostanza che spiegherebbe le ragioni per le quali impartiva direttive ai dipendenti;

- (...) non compare nelle pur numerose conversazioni telefoniche intercettate e riportate nel PVC del 14/6/2022 riguardanti invece la posizione di (...)

- (...) non vi sono altri elementi significativi, quali potere di operare sui conti correnti, atti formali compiuti per conto della (...) Group S.r.l., ecc.

In definitiva, a tutto voler concedere, può ritenersi che (...) fosse coinvolto nella vicenda (anche quale amministratore di altre società), ma non è possibile desumere dagli elementi sopra riportati che lo stesso fosse amministratore di fatto della (...) Group S.r.l.

Per tutto quanto esposto, l'appello deve essere rigettato.

La particolare complessità della vicenda e delle questioni giuridiche trattate, nonché l'opinabilità degli elementi di fatto valutati, giustifica la compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado per la Campania, definitivamente pronunciando sull'appello proposto avverso la sentenza n. 17883/2023 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, così provvede:

- rigetta l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata;

- compensa le spese del presente grado di giudizio.

Commento

di Angelo Vozza (*)

Con la sentenza n. 5476 del 23 settembre 2024 la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania si è pronunciata sulla entrata in vigore del divieto di produrre nuovi documenti in appello ai sensi dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992, come modificato dal D.Lgs. n.

220/2023, ritenendo applicabile la novellata disposizione soltanto ai giudizi introdotti in primo grado a partire dal 4 gennaio 2024.

Fino all'entrata in vigore del decreto di riforma del processo tributario (4 gennaio 2024), l'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992, dopo aver previsto al

(*) Avvocato in Milano.

comma 1 il divieto per il giudice d'appello di acquisire nuove prove, salvo che fossero "necessarie" ai fini della decisione o non già prodotte in giudizio per causa non imputabile alla parte interessata, nel comma 2 disponeva che era comunque "fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

La Corte costituzionale aveva ritenuto legittimo l'art. 58, nella formulazione previgente, sul presupposto che "la previsione che un'attività probatoria, rimasta preclusa nel giudizio di primo grado, possa essere esperita in appello non è di per sé irragionevole, poiché il regime delle preclusioni in tema di attività probatoria mira a scongiurare che i tempi della sua effettuazione siano procrastinati per prolungare il giudizio, mentre la previsione della producibilità in secondo grado costituisce un temperamento disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile" (1).

Il ragionamento della Consulta risultava del tutto pertinente rispetto al giudizio tributario, in generale caratterizzato da un'unica udienza, comprensiva sia della fase istruttoria e sia di quella decisionale, con conseguente durata del processo molto più breve rispetto alla giurisdizione civile.

In questo modo, il tenore letterale della disposizione e l'interpretazione giurisprudenziale, unitamente alla natura documentale del processo tributario, avevano generato la convinzione che nessuna rilevante preclusione probatoria sussistesse nel giudizio d'appello davanti alla Corti tributarie.

Questa convinzione è stata travolta dalla recente novella legislativa.

Con il D.Lgs. n. 220/2023, infatti, l'art. 58 è stato modificato prevedendo l'eliminazione della possibilità di depositare "nuovi documenti" in appello, a meno che il Collegio li ritenga "indispensabili" ai fini della decisione o che la parte dimostri di non aver potuto produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile (2).

Per "nuovi documenti" si intendono quelli non ancora prodotti in giudizio e, dunque, sia quelli formati in un momento successivo alla fase istruttoria del giudizio di primo grado, sia quelli

che erano producibili nel corso del primo grado, in quanto già esistenti, ma non prodotti dall'interessato.

La modifica è stata effettuata sulla base dell'art. 19, comma 1, lett. d, della Legge delega n. 111/2023, che però conteneva una formulazione errata, laddove il legislatore delegante poneva l'obiettivo di "rafforzare" un divieto di produrre "nuovi documenti", che non esisteva.

La norma previgente, consentendo la produzione di "nuovi documenti" in appello senza limiti, divergeva dalle regole processuali civilistiche (art. 345 c.p.c.). Mentre il nuovo art. 58 consente l'ingresso di "nuovi documenti" soltanto nel caso in cui il giudice di secondo grado li ritenga "indispensabili" ai fini della decisione della causa, come stabiliva l'art. 345, comma 3, c.p.c. fino alla riforma ad opera del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 e come tuttora prevede, nel giudizio amministrativo d'appello, l'art. 104, comma 2, c.p.a.

Nelle altre giurisdizioni (civile e amministrativa) tale preclusione è diretta ad impedire pratiche dilatorie del processo. Ma, in linea con la menzionata decisione della Consulta, tale obiettivo non appare pertinente in un processo che si contraddistingue per la celerità nei gradi di merito.

D'altra parte, nel grado d'appello del processo tributario gli arretrati sono del tutto fisiologici e poco significativi. Non c'era, quindi, da raggiungere uno sfolgimento dei carichi di lavoro delle Corti tributarie di secondo grado talmente urgente da giustificare una forte riduzione del diritto di difesa con il divieto di produrre documenti in appello. Si è così sacrificata in modo ingiustificato una miglior *chance* difensiva, che rispondeva all'esistenza di un'ampia e diversificata platea di difensori abilitati nella giustizia tributaria e dalla eterogenea formazione dei magistrati (3).

Per quanto riguarda l'entrata in vigore, l'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 220/2023, dispone che le disposizioni in esame "si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto". In base a questa disposizione i primi commentatori

(1) Corte cost., 14 luglio 2017, n. 199.

(2) La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria, con l'ordinanza n. 496 del 12 luglio 2024, ha ritenuto che la novella legislativa incida anche sul reclamo cautelare e che, pertanto, ai fini del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, il giudice d'appello debba limitare la propria valutazione soltanto ai documenti prodotti nel giudizio di primo grado, sal-

vo che il Collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa o che la parte dimostri di non aver potuto produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile, conformemente alla nuova formulazione dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992.

(3) Cfr. S. Muleo - A. Voza, "Modifiche al processo tributario: più luci che ombre", in *il fisco*, n. 47-48/2023, pag. 4464.

Giurisprudenza

hanno ritenuto che il divieto di produrre documenti nuovi in secondo grado fosse applicabile a tutti gli appelli instaurati dal giorno successivo all'entrata in vigore (5 gennaio 2024) (4).

Anche il Dipartimento della Giustizia Tributaria del MEF ha aderito a tale interpretazione, affermando che "Il nuovo art. 58 del D.Lgs. 546/1992 esclude la produzione di nuove prove in appello, salvo specifiche deroghe. Tale previsione è in vigore dal giorno successivo alla pubblicazione in 'Gazzetta' del relativo decreto". Qualora il difensore "non abbia prodotto legittimamente (stante la norma attualmente in vigore) determinati documenti nel corso del primo grado, se la proposizione dell'appello è successiva all'entrata in vigore di tale nuova disposizione (...) rientra nella esclusiva cognizione del collegio verificare la possibilità di ammettere i documenti non prodotti dinanzi al giudice di primo grado" (5).

In proposito, è stato evidenziato che potrebbe profilarsi una lesione del diritto di difesa per le parti che, essendosi affidate alla disposizione previgente nei processi instaurati prima della novella legislativa, non abbiano (scientemente o meno) prodotto in primo grado alcuni documenti confidando sulla possibilità di farlo in appello.

Proprio su tale questione, sofisticata dal punto di vista giuridico perché riguarda la successione temporale di norme processuali, nonché di grande rilevanza pratica perché coinvolge tutti i giudizi d'appello instaurati dall'inizio del 2024, si è pronunciata la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado della Campania, con la sentenza n. 5476 depositata il 23 settembre 2024.

Il giudizio riguarda l'impugnazione di un avviso di accertamento nei confronti di una società a responsabilità limitata, notificato ad un soggetto ritenuto "amministratore di fatto" in base a dichiarazioni rilasciate da alcuni dipendenti della società. In seguito alla sentenza di primo grado, che aveva ritenuto non provata l'amministrazione "di fatto", l'Ufficio, nel corso del giudizio di secondo grado, per supplire alla carenza probatoria, aveva depositato una informativa della Guardia di Finanza attestante lo svolgimento "di fatto" di attività gestorie. Si poneva, dunque, la questione dell'ammissibilità di tale documento in seguito alla nuova disciplina sui mezzi di prova in appello.

La Corte campana ritiene, in primo luogo, che la formulazione della disposizione transitoria sia ambigua in quanto "non è possibile desumere dalla mera formulazione letterale della stessa che le norme che riguardano l'appello si applicano *tout court* ai giudizi introdotti in appello a partire dal 4/1/2024, anche qualora tale soluzione dovesse determinare una violazione dei principi generali dell'ordinamento ovvero fosse in contrasto con la stessa ratio della riforma". In altri termini, posto che le norme richiamate (aventi applicazione anticipata) riguardano diverse fasi e gradi del processo tributario, la disposizione transitoria non specifica quali tra esse "si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione".

D'altra parte, come aggiunge la Corte di Giustizia Tributaria campana, l'applicazione dell'art. 58 novellato agli appelli introdotti a partire dall'entrata in vigore della riforma - dopo che il primo grado si è svolto con applicazione della disciplina previgente - sarebbe incompatibile con i principi generali dell'ordinamento e condurrebbe a conseguenze tali da mettere in crisi la coerenza logica della novella legislativa.

In particolare, secondo i giudici campani, "la soluzione dell'immediata applicazione dell'art. 58 (a tutti i processi introdotti in appello a partire dal 4/1/2024) appare innanzi tutto in contrasto insanabile con la tutela del legittimo affidamento delle parti".

In proposito, il sopravvenuto divieto di produrre nuovi documenti in appello nei confronti di una parte che, al momento della introduzione del giudizio di primo grado, contava di poterli produrre anche nel successivo grado e, poi, si vede improvvisamente preclusa tale possibilità, inevitabilmente lede il principio di ragionevole affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, avente copertura costituzionale nell'art. 3 Cost.

La Corte campana, inoltre, ritiene che l'applicazione del divieto di nuovi documenti agli appelli instaurati dall'inizio del 2024 potrebbe configurare anche la violazione dell'art. 6 CEDU (e, quindi, dell'art. 117 della Costituzione), riscontrabile quando "la legge retroattiva segni l'ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia allo scopo di influenzare la risoluzione di una controversia" (Corte europea diritti dell'uomo, 11 dicembre 2012, De Rosa c. Italia)".

(4) Tale conclusione si rinviene anche nei primi approdi giurisprudenziali in materia: cfr. Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, 13 settembre 2024, n. 5321.

(5) Cfr. risposta in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2024.

In proposito la Corte di Giustizia Tributaria precisa che, sebbene la norma non sia *stricto sensu* retroattiva, è altrettanto vero che essa, modificando le regole processuali in tema di prova anche con riguardo ai processi pendenti, sia certamente idonea ad incidere retroattivamente sul loro esito.

A favore di questa soluzione milita anche la norma transitoria che ha regolato l'applicazione delle nuove norme sull'appello in occasione della riforma del 1992: l'art. 79 del D.Lgs. n. 546/1992 che escludeva l'applicazione della novella legislativa ai giudizi d'appello "se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore". Questa disposizione - aggiungono i giudici campani - conferma che, quando si modifica in modo rilevante la disciplina delle prove

in appello, è indispensabile applicare le nuove norme soltanto ai giudizi che iniziano in primo grado dopo la loro entrata in vigore, in quanto diversamente si violerebbe la tutela dell'affidamento delle parti processuali.

In questo modo, con una motivazione argomentata in modo rigoroso e coerente, la Corte campana giunge alla conclusione che "vi sono elementi sia testuali che logici che inducono a ritenere che il nuovo testo dell'art. 58 sia applicabile solo ai giudizi introdotti in primo grado a partire dal 4/1/2024, unica soluzione che, non essendo in insanabile contrasto con la formulazione della norma transitoria, appare conforme ai principi sopra indicati tutelati dalla Costituzione e dalla CEDU".

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

Sentenza	Sintesi
Corte UE, sent. C-622/23 del 28 novembre 2024	<p>IVA - Prestazioni di servizi - Risoluzione contrattuale da parte del beneficiario - Importo contrattualmente dovuto - Qualificazione - Corrispettivo di prestazione di servizi a titolo oneroso - Configurabilità</p> <p>La Direttiva 2006/112/CE sull'IVA deve essere interpretata nel senso che l'importo contrattualmente dovuto in seguito alla risoluzione, da parte del beneficiario di una prestazione di servizi, di un contratto validamente concluso avente a oggetto la fornitura di tale prestazione di servizi, soggetta a IVA, che il prestatore aveva iniziato a fornire e che era disposto a completare, deve essere considerato come costituente il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.</p>
Corte Cost., sent. 189 del 28 novembre 2024	<p>Contenzioso - Definizione agevolata delle liti pendenti - Norme introdotte con la Legge di bilancio 2023 - Deposito di copia della domanda di definizione e versamento degli importi dovuti o della prima rata - Estinzione del processo - Questione di legittimità costituzionale - Infondatezza</p> <p>Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale delle norme sulla definizione agevolata delle liti pendenti introdotte con la Legge di bilancio 2023, laddove prevedono che nelle controversie pendenti in ogni stato e grado, in caso di deposito della copia della domanda di definizione agevolata e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo è dichiarato estinto con decreto del Presidente della Sezione o con ordinanza in Camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione.</p>
Cass., ord. 28904 dell'11 novembre 2024	<p>Accertamento - Accertamento sintetico - Spese per incrementi patrimoniali - Presunzione di imponibilità - Sussistenza - Prova contraria del contribuente - Ammissibilità - Disponibilità di ulteriori redditi - Insufficienza - Utilizzo di tali ulteriori redditi a copertura delle spese contestate - Necessità - Circostanze sintomatiche - Sufficienza</p> <p>In tema di accertamento sintetico fondato sulle spese per incrementi patrimoniali, ai fini della prova contraria alla presunzione di imponibilità a favore del Fisco, non è sufficiente che il contribuente dimostri la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, il contribuente è comunque onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere.</p>
Cass., ord. 29290 del 13 novembre 2024	<p>Contenzioso - Ricorso in Corte di Giustizia Tributaria - Sentenza di primo grado favorevole al contribuente - Integrale sgravio del ruolo - Acquiescenza alla sentenza - Insussistenza - Impugnazione - Ammissibilità</p> <p>Nel processo tributario, l'integrale sgravio del ruolo disposto dopo la sentenza di primo grado favorevole al contribuente non comporta acquiescenza alla sentenza, preclusiva quindi dell'impugnazione, trattandosi di un comportamento che può essere fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione, senza che assuma rilievo l'esistenza o meno di atti prodromici all'atto impugnato né che tale condotta evidenzii la cessazione della materia del contendere.</p>
Cass., ord. 29597 del 18 novembre 2024	<p>IRPEF - Plusvalenze - Cessione di terreni edificabili - Rideterminazione del valore di acquisto - Redazione della perizia giurata e pagamento dell'imposta sostitutiva - Irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria - Sussistenza - Rimborso - Inammissibilità</p> <p>In tema di determinazione delle plusvalenze IRPEF, nel caso di opzione per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili, una volta soddisfatte le condizioni previste dalla legge (redazione della perizia giurata di stima e versamento dell'intera imposta sostitutiva o, in caso di pagamento rateale, della prima rata), si determina l'irreversibile perfezionamento dell'obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento in unica soluzione sia che abbia scelto di avvalersi di quello rateale.</p>
Cass., ord. 29732 del 19 novembre 2024	<p>Contenzioso - Ricorso in Corte di Giustizia Tributaria - Rettifica del classamento proposto dal contribuente dopo i lavori di ristrutturazione - Onere dell'Ufficio di provare gli elementi della pretesa - Sussistenza - Dimostrazione da parte del contri-</p>

Sentenza	Sintesi
	<p>buente dell'infondatezza della categoria e classe attribuita - Ammissibilità - Verifica da parte del giudice - Necessità</p> <p>Nelle controversie riguardanti la verifica dell'attendibilità del provvedimento di classamento, emesso dall'Amministrazione finanziaria in rettifica di quello proposto dal contribuente, a seguito di lavori di ristrutturazione di un immobile e a mezzo della procedura DOCFA, l'onere di provare nel contraddittorio con il contribuente gli elementi di fatto giustificativi della propria pretesa, nel quadro del parametro prescelto, spetta alla stessa Amministrazione finanziaria, salva comunque la facoltà del contribuente di assumere su di sé l'onere di dimostrare l'infondatezza della pretesa di maggiore rendita catastale, avvalendosi dei criteri astratti utilizzabili per l'accertamento del classamento o del concreto raffronto con le unità immobiliari presenti nella stessa zona censuaria in cui è collocato l'immobile. Conseguentemente, il giudice del merito, dovendo verificare se la categoria e la classe attribuite all'immobile risultino adeguate secondo i dati presenti nella motivazione dell'atto, non può trarre tale prova positiva dall'insuccesso dell'onere probatorio assunto dal contribuente, in difetto dell'assolvimento dell'onere della prova posto a carico dell'Ufficio.</p>
<p>Cass., ord. 29774 del 19 novembre 2024</p>	<p>Contenzioso - Litisconsorzio necessario - Società di persone - Litisconsorzio tra società e soci - Imposte sui redditi - Sussistenza - IVA - Insussistenza - Accertamento con unico atto di IRPEF, IRAP e IVA - Sussistenza</p> <p>L'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso di impugnazione, la necessità del <i>simultaneus processus</i> nei confronti dei soci e, quindi, un litisconsorzio necessario, mancando un meccanismo analogo a quello previsto per le imposte sul reddito e basato sull'unicità di accertamento e automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci; tuttavia, qualora l'Agenzia delle entrate abbia contestualmente proceduto, con unico atto, ad accertamenti IRPEF, IRAP e IVA a carico di una società di persone, fondati su elementi (anche in parte) comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, ove non suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti a esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario del <i>simultaneus processus</i>, attesa l'inscindibilità delle due situazioni.</p>
<p>Cass., sent. 29779 del 19 novembre 2024</p>	<p>Contenzioso - Impugnazioni - Giudizio di appello - Sentenza - Motivazione per relationem alle argomentazioni del primo giudice - Indicazione delle ragioni di conferma della pronuncia - Necessità - Mera adesione alla decisione di primo grado senza valutazione - Illegittimità</p> <p>La sentenza pronunciata in sede di gravame è legittimamente motivata <i>per relationem</i> ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purché il rinvio sia operato sì da rendere possibile e agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata, mentre va cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame.</p>
<p>Cass., ord. 29788 del 19 novembre 2024</p>	<p>Catasto - Classamento di immobili - Opifici e immobili a destinazione speciale - Stima diretta - Obbligo di sopralluogo - Insussistenza - Risanze documentali già in possesso dell'Amministrazione finanziaria - Sufficienza</p> <p>In tema di classamento, l'attribuzione di rendita alle unità immobiliari costituite da opifici e, più in generale, ai fabbricati a destinazione speciale e particolare deve avvenire mediante stima diretta, senza che ciò presupponga, peraltro, l'effettuazione di un previo sopralluogo, che non costituisce né un diritto del contribuente né una condizione di legittimità del correlato avviso attributivo di rendita, integrando soltanto uno strumento conoscitivo del quale l'Amministrazione finanziaria può, ove necessario, avvalersi, ferma la possibilità di compiere le relative valutazioni in forza delle risultanze documentali a disposizione.</p>
<p>Cass., ord. 29798 del 19 novembre 2024</p>	<p>Catasto - Classamento di immobili - Padiglioni fieristici - Categoria D/8 - Legittimità - Esigenze di interesse pubblico e utilizzo limitato durante l'anno - Irrilevanza</p> <p>In tema di classamento catastale, rientrano nella categoria D/8 i centri commerciali, mercati, fiere e spazi espositivi (nel caso di specie, padiglioni fieristici di proprietà di una S.p.A.), costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale e commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea a dette esigenze senza radicali trasformazioni,</p>

Giurisprudenza

Sentenza	Sintesi
	anche se assolvono esigenze di pubblico interesse e sono utilizzati solo per periodi limitati dell'anno.
Cass., sent. 29806 del 19 novembre 2024	<p>Contenzioso - Impugnazioni - Giudizio di appello - Specificità dei motivi - Necessità - Rigore di forme - Irrilevanza - Esposizione sommaria delle ragioni di fatto e di diritto a base dell'impugnazione - Sufficienza</p> <p>Poiché l'appello è un mezzo di gravame con carattere devolutivo pieno - non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto a ottenere il riesame della causa nel merito - il principio della necessaria specificità dei motivi prescinde da qualsiasi particolare rigore di forme, essendo sufficiente che al giudice siano esposte, anche sommariamente, le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda l'impugnazione; occorre, pertanto, che, in relazione al contenuto della sentenza appellata, siano indicati, oltre ai punti e ai capi formulati, anche, seppure in forma succinta, le ragioni per cui è chiesta la riforma della pronuncia di primo grado, con i rilievi posti a base dell'impugnazione, in modo tale che restino esattamente precisati il contenuto e la portata delle censure mosse.</p>
Cass., sent. 29808 del 19 novembre 2024	<p>Accertamento - Avviso di accertamento - Sottoscrizione - Delega di firma - Indicazione del nominativo del funzionario delegato - Irrilevanza - Indicazione della qualifica del funzionario delegato - Sufficienza - Ordine di servizio - Utilizzabilità</p> <p>In tema di sottoscrizione per delega dell'avviso di accertamento, non è richiesta alcuna indicazione nominativa della delega, né la sua temporaneità, apparendo conforme alle esigenze di buon andamento e della legalità della Pubblica amministrazione ritenere che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'Ufficio, l'attuazione della delega di firma possa avvenire anche attraverso l'emanazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato.</p>
Cass., ord. 29823 del 19 novembre 2024	<p>Catasto - Classamento di immobili - Edifici adibiti al culto pubblico - Obbligo di dichiarazione - Esclusione - Facoltà di dichiarazione - Ammissibilità - Esercizio - Proposta di attribuzione della categoria e della rendita - Necessità</p> <p>In materia di catasto, è escluso, in linea di principio, l'obbligo della dichiarazione per gli edifici adibiti al culto pubblico, ferma restando la facoltà di tale opzione; in detta eventualità, posto che i predetti edifici non rientrano tra gli immobili iscrivibili in catasto senza attribuzione di rendita, la dichiarazione per l'accertamento di immobili urbani di nuova costruzione, ovvero la dichiarazione di variazione, devono contenere la proposta di attribuzione della categoria e della rendita (in quanto unità a "destinazione particolare") e sono soggette al controllo dell'Amministrazione finanziaria anche in vista della determinazione, seppure a soli fini statistico-inventariali, della rendita definitiva.</p>
Cass., ord. 29860 del 20 novembre 2024	<p>Contenzioso - Ricorso in Corte di Giustizia Tributaria - Consulenza tecnica di parte - Autonomo valore probatorio - Esclusione - Obbligo del giudice di confutarne il contenuto - Insussistenza</p> <p>La consulenza tecnica di parte, ancorché confermata sotto il vincolo del giuramento, costituisce una semplice allegazione difensiva di carattere tecnico, priva di autonomo valore probatorio, con la conseguenza che il giudice di merito, ove di contrario avviso, non è tenuto ad analizzarne e a confutarne il contenuto, quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni con esso incompatibili.</p>
Corte giust. trib. di Il Milano, sent. 3051/04/24 del 20 novembre 2024	<p>Catasto - Classamento di immobili - Attribuzione di rendita catastale a seguito di dichiarazione DOCFA - Successiva correzione di errori grafici nelle planimetrie senza variazione di rendita - Ammissibilità - Rettifica della rendita proposta da parte dell'Agenzia delle entrate senza motivazione - Illegittimità</p> <p>Il contribuente può correggere precedenti errori grafici, mediante procedura DOCFA, integrando le planimetrie agli atti, senza che siano intervenuti lavori edili atti a comportare una variazione della rendita catastale, escludendosi che in tal caso l'Agenzia delle entrate possa procedere alla rettifica della rendita proposta senza esplicitare la motivazione e i criteri utilizzati.</p>

IPSOA **Guide Operative**

LA TRANSAZIONE FISCALE

Giulio Andreani, Angelo Tubelli

La guida per elaborare
o esaminare una proposta
di transazione fiscale.

**Aggiornato con terzo Decreto
correttivo al Codice della crisi
(D.Lgs. n. 136/2024).**



AFFRONTA IL TEMA IN PROFONDITÀ

One FISCALE

presenta *IVA, TUIR, Indirette e Accertamento*

Da oggi c'è *Experta FISCALE* per offrire una consulenza ancora più completa e di valore ai propri clienti, in un'unica soluzione quattro sezioni integrate su IVA, TUIR, Imposte Indirette e Tributi Locali, Accertamento e riscossione. Uno strumento indispensabile con Codici Commentati dai migliori esperti, Formule, Quesiti, Articoli di Approfondimento e molto altro per aggiungere profondità al tuo lavoro in materia fiscale.

Scopri di più su 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[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX