



GIUSTIZIA INSIEME

2

Rivista quadrimestrale online

maggio-agosto 2025

www.giustiziainsieme.it

Direttrice scientifica: Paola Filippi

Questioni attuali di diritto tributario

tra normativa e giurisprudenza

a cura di

Enrico Manzon e Giuseppe Melis

■ Con i contributi di

Milena Balsamo, Loredana Carpentieri, Laura Castaldi, Stefano Civardi, Paola Coppola, Andrea Giovanardi, Alessandro Giovannini, Graziella Glendi, Matteo Golisano, Alberto Marcheselli, Giuseppe Melis, Massimo Francesco Orzan, Andrea Penta, Francesco Pepe, Alessio Persiani, Roberto Succio, Edoardo Traversa

Direttrice scientifica

Paola Filippi

Vice direttore scientifico

Costantino De Robbio

Direttore responsabile

Marcello Basilico

Comitato scientifico

Ernesto Aghina, Alfonso Amatucci, Mirzia Rosa Bianca, Giovanni Canzio, Bruno Capponi, Corrado Caruso, Carlo Citterio, Roberto Giovanni Conti, Angelo Costanzo, Mariella De Masellis, Franco De Stefano, Marco Dell'Utri, Pasquale Fimiani, Fabio Francario, Giacomo Fumu, Carlo Vittorio Giabardo, Gabriella Luccioli, Enrico Manzon, Giuseppe Melis, Lorenzo Miazzi, Vincenzo Militello, Dino Petralia, Luca Ramacci, Maria Alessandra Sandulli, Giuseppe Santalucia, Giuliano Scarselli, Mario Serio, Carmelo Sgroi, Giorgio Spangher.

Comitato di redazione

Marta Agostini, Giuseppe Amara, Maria Cristina Amoroso, Andrea Apollonio, Elisa Arbia, Elisa Asprone, Beatrice Bernabei, Franco Caroleo, Riccardo Ionta, Giovanni Liberati, Luca Marzullo, Alessandro Nastri, Sibilla Ottoni, Donatella Palumbo, Morena Plazzi, Michela Petrini, Elisabetta Pierazzi, Morena Plazzi, Laura Reale, Filippo Ruggiero, Sandro Saba, Federica Salvatore.

Giustizia Insieme (GI) è una rivista online, iscritta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 68 del 5 maggio 2023; costituisce prosecuzione della Rivista cartacea, fondata nel 2009 e iscritta per la prima volta al registro della stampa del Tribunale di Roma con autorizzazione n. 313 del 18 settembre 2009.

La Rivista è aggiornata quotidianamente e fascicolata quadrimestralmente, ad accesso libero, consultabile anche scaricando l'app di GI, le istruzioni sono reperibili ricercando l'app di GI sotto la voce Giustizia e Comunicazione. Attraverso l'attivazione delle notifiche si riceve la comunicazione della pubblicazione quotidiana.

La Rivista si uniforma agli standard internazionali definiti dal Committee on Publication Ethics (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

È proprietario della testata il Movimento per la Giustizia art. 3 E.T.S.

Il contributo dei redattori e degli autori è a titolo gratuito.

Gli articoli pubblicati nel fascicolo quadrimestrale, secondo selezione della direzione sono inviati a revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato di redazione. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione.

Coordinatrice di redazione: Margherita Occhilupo

Webmaster: Chiara Bicchielli

I fascicoli quadrimestrali sono pubblicati a cura di



Via A. Gherardesca

56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

Prefazione di Enrico Manzon e Giuseppe Melis p. III

I. Sui principi

1. La codificazione del principio di proporzionalità nella revisione dello Statuto del contribuente di *Loredana Carpentieri* » 143
2. I principi di proporzionalità, offensività e *ne bis idem* in materia sanzionatoria amministrativa. Prime riflessioni sull’attuazione dei principi della legge 111/2023 nel decreto delegato 87/2024 di *Stefano Civardi* » 157
3. Processo penale e processo tributario: l’efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione di *Alessandro Giovannini* » 169
4. I rapporti fra autotutela sostitutiva, accertamento integrativo e divieto di *bis in idem* procedimentale nella giurisprudenza della Corte di Cassazione a valle del d.lgs. n. 219/2023 (Cass. SS.UU. 30051/2024) di *Alberto Marcheselli* » 195
5. Il Giudice tributario tra illegittimità e infondatezza degli atti impugnabili di *Laura Castaldi* » 205
6. Il nuovo regime di invalidità degli atti tributari in riferimento ai vizi dell’attività istruttoria di *Francesco Pepe* » 219

II. Sulle leggi d’imposta

1. La residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023 di *Giuseppe Melis* » 233
2. La nozione di residenza fiscale delle società dopo il d.lgs. n. 209 del 2023 di *Alessio Persiani* » 249
3. Le nuove definizioni di crediti «inesistenti» e «non spettanti»: ricognizione (degli orientamenti giurisprudenziali emersi in vigenza della previgente disciplina) o innovazione? di *Andrea Giovanardi* » 269
4. La riforma delle imposte indirette nel quadro della giurisprudenza di legittimità di *Andrea Penta* » 283
5. Le variazioni catastali su iniziativa dell’amministrazione e del contribuente: il *dies a quo* della utilizzabilità della rendita rettificata di *Milena Balsamo* » 313
6. Il procedimento di accertamento e riscossione dei tributi locali: un “groviglio di norme” in cerca di riscrittura e, allo stato, di più letture adeguatrici alle regole e principi dell’ordinamento di *Paola Coppola* » 335

III. Sul processo

1. Il rinvio pregiudiziale *ex art. 363 c.p.c.* Il nuovo approccio del sistema processuale tributario alla funzione nomofilattica di *Roberto Succio* » 349
2. Il divieto di produzione di nuovi documenti in appello e profili di diritto intertemporale di *Matteo Golisano* » 373
3. La giurisdizione sul pignoramento tributario: problemi e prospettive di *Graziella Glendi* » 395

IV. Sul diritto dell'unione

1. Un'Agenzia tributaria europea: una proposta accademica per la prossima Commissione di *Edoardo Traversa e Giuseppe Marino* » 409
2. Le conseguenze per le giurisdizioni nazionali della recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea di *Massimo Francesco Orzan* » 415

Prefazione

Il diritto tributario italiano è, tradizionalmente, un *perpetuum mobile*.

Tuttavia, negli ultimi anni il moto si è accelerato sia sul versante normativo che, corrispondentemente, su quello giurisprudenziale. Il legislatore ha fatto delle scelte fortemente innovative che, alla verifica attuativa, hanno ricevuto risposte non sempre consonanti della giurisprudenza, in particolare di legittimità. Peraltro non mancano le novità sul versante del diritto unionale, *de jure condito e de jure condendo*.

Abbiamo individuato quattro “aree tematiche”, rispettivamente dedicate ai principi, alle leggi d’imposta, al processo ed al diritto dell’Unione europea. In questo quadro sistematico si è ritenuto opportuno ripubblicare alcuni contributi già comparsi in questa Rivista nei mesi scorsi.

Così organizzato, il fascicolo si prefigge dunque di rappresentare la temperie attuale, con particolare attenzione alle criticità che se ne evidenziano, costituendo una “guida” mirata alle questioni di maggior rilievo teorico ovvero pratico.

La maestria degli Autori dà lo spessore scientifico alla pubblicazione; per questo e per la loro generosità vogliamo manifestare la nostra profonda gratitudine.

Uno speciale ringraziamento va al dott. Matteo Golisano, che, con la consueta abilità, ha curato l’*editing*.

ENRICO MANZON

GIUSEPPE MELIS

I. Sui principi

1. La codificazione del principio di proporzionalità nella revisione dello Statuto del contribuente

SOMMARIO: **1.** Un principio dalle radici storiche antiche: il principio di proporzionalità. – **2.** La proporzionalità nella fase dell'accertamento tributario: la situazione precedente alla revisione dello Statuto dei diritti del contribuente. – **3.** La codificazione del principio di proporzionalità nel procedimento amministrativo nell'art. 10-ter dello Statuto del contribuente. – **4.** I numerosi punti di emersione del principio di proporzionalità nello Statuto del contribuente.

1. Un principio dalle radici storiche antiche: il principio di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità, inteso quale limite cui è soggetto l'esercizio del pubblico potere e, dunque, quale canone di controllo dei limiti che il pubblico potere può porre ai diritti fondamentali, ha radici storiche antiche¹.

Se non addirittura nel pensiero aristotelico sulla giustizia come proporzione², già

nella Magna Charta Libertatum del 1215 – che limitava i poteri del sovrano d'Inghilterra, riconoscendo per iscritto i diritti dei feudatari, della Chiesa, delle città inglesi e degli «uomini liberi» nei suoi confronti – può trovarsi l'affermazione, sia pure *in nuce*, del principio dell'inviolabilità dei diritti individuali rispetto all'arbitrio del potere.

In tempi più recenti, il principio di proporzionalità quale misura del giusto esercizio del pubblico potere³ ha dapprima trova-

GEDDA KUROTCHKA - S. MAFFETTONE (a cura di), *Etica individuale e giustizia*, Napoli, 2000, 57-68.

³ Come recita il titolo della monografia di G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Padova, 2017. Sul principio di proporzionalità sia consentito rinviare almeno a A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità: profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; M. D'ALBERTI, *Peripezie della proporzionalità*, in *Rivista italiana per le scienze giuridiche*, 2014, 279 ss.; M. HEINTZEN, *Il principio di proporzionalità: un cosmopolita tedesco del diritto costituzionale*, Modena, 2015, 7 ss.; G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *Rivista AIC*, n. 3/2017, 11 ss.; S. DE NITTO, *La proporzionalità nel diritto amministrativo*, Torino, 2023. Più di recente, per una lettura del principio di proporzionalità anche quale argine non ai pubblici poteri, ma al nuovo potere

¹ La definizione dantesca di proporzionalità ("*ius est realis et personalis hominis ad hominem proportio, quae servata hominum societatem servat, et corrupta corrumpit*") è richiamata da G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 396-398, mentre C. MALINCONICO, *Il principio di proporzionalità*, in *Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, Atti del 47° Convegno di Scienza dell'Amministrazione, Varenna, 2001, Milano, 2002, 49, richiama il passo di Orazio secondo cui "*est modus in rebus, sunt certi denique fines quos ultra citraque nequit consistere rectum*".

² ARISTOTELE, *Etica nicomachea*, Libro V, Cap. 3, 1131, nella traduzione italiana di C. Mazzarelli, Milano, 1993, 195. Sul tema v. anche E. BERTI, *La giustizia come proporzione*, in A. FERRARA - V.

to teorizzazione in ambito penalistico⁴ per poi affermarsi nei diversi rami del diritto, fino ad assurgere a principio centrale in tutti gli Stati membri⁵ dietro la spinta del diritto dell'Unione europea, che lo ha a sua volta recepito dall'ordinamento tedesco⁶.

Nell'esperienza giuridica tedesca, la valutazione, alla luce del principio di proporzionalità, di una determinata misura adottata dall'autorità impone una triplice verifica: una prima verifica relativa all'idoneità della misura, cioè alla sua capacità, sulla base di una valutazione *ex ante*, di raggiungere lo scopo o almeno di agevolarne in modo sensibile la realizzazione; una seconda verifica relativa alla necessità, cioè alla non sostituibilità con altra misura, altrettanto idonea a raggiungere lo scopo ma destinata a incidere meno negativamente nella

sfera giuridica dei soggetti coinvolti; infine, una terza verifica relativa all'adeguatezza della misura, cioè alla non eccessività della stessa rispetto all'obiettivo perseguito e al suo impatto sulla sfera giuridica dei soggetti coinvolti⁷.

Questa "proporzionalità trifasica" ha trovato affermazione anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia⁸, la quale, nel ribadire la natura del principio di proporzionalità quale principio cardine del diritto unionale, ha sostenuto la necessità di effettuare proprio le tre verifiche rappresentate dall'idoneità della misura adottata rispetto allo scopo, dalla necessità di tale misura e dalla sua proporzionalità rispetto al fine, dato che le amministrazioni pubbliche non possono comprimere la sfera giuridica dei soggetti in misura eccessiva rispetto al minimo sacrificio necessario per il raggiungimento dello scopo.

Nel nostro ordinamento, il principio di proporzionalità⁹ quale metodico bilanciamento dei contrapposti valori in gioco e canone di valutazione dell'azione amministrativa è stato dapprima sostanzialmente

detenuto dalle imprese operanti nel mercato dei dati personali (dunque, un principio di proporzionalità che, nel regolare il mercato dei dati personali, opera nei confronti degli operatori economici privati ponendo limiti all'autonomia privata) cfr.: A. CARAVITA DI TORITTO, *La proporzionalità multilivello nel mercato "presidiato" dei dati personali*, in *Medialaws*, 2021.

⁴ Il riferimento è all'opera di C. BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, Torino, 1973, ed. a cura di F. VENTURI. Per una ricostruzione storica v. G. TARELLO, *Storia della cultura giuridica moderna. Assolutismo e codificazione del diritto*, Bologna, 1998, cap. IV e VII.

⁵ Di principio considerato caposaldo del "costituzionalismo globale" parla G. PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in *Ragion pratica*, n. 2/2014, 541.

⁶ Il riferimento è al noto caso Kreuzberg del 1882, in relazione al quale si affermò che la compressione della sfera giuridica dei singoli deve essere realizzata attraverso il mezzo meno invasivo e senza superare quanto strettamente necessario per il perseguimento della pubblica finalità. Sul punto, anche per diffusi riferimenti giurisprudenziali, cfr.: D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale*, cit., 13. La Corte di Giustizia ha affermato la valenza del principio di proporzionalità quale principio generale, limite alla legislazione compressiva dei diritti, alla stregua di una tradizione costituzionale comune (cfr. CGUE, C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft* (1970)). Sul punto v. anche L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 24; P. PISTONE, *L'uropeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 303 ss.

⁷ A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESSELLI, Torino, 2012, 287, parla di "tre segmenti valutativi tra loro logicamente concatenati che si concludono con un filtro; tra diversi mezzi, sono scelti quelli idonei a conseguire il risultato voluto; tra più mezzi idonei sono scelti quelli necessari per gravare il meno possibile sul destinatario dell'atto; tra più mezzi necessari è scelto quello più adeguato a realizzare il massimo risultato con la minor spesa possibile".

⁸ CGUE, grande sezione, 8 marzo 2022, C-205/2020; sez. III, 8 giugno 2023, C-545/2021.

⁹ Ritenuto immanente anche nel diritto costituzionale italiano; in tal senso v. A. MARCHESSELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 18; G. ABBAMONTE, *Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria*, in *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di A. Amatucci*, Napoli, 2011, vol. I, 131 ss.

recepito nell'art. 1, comma 1, della legge n. 241 del 1990¹⁰ per poi trovare coerente applicazione sia da parte del giudice amministrativo¹¹ sia da parte del giudice ordinario. Quanto specificamente all'azione dell'Amministrazione finanziaria, anche di recente la Cassazione ha affermato¹²: *“non v'è dubbio che il principio di proporzionalità abbia natura cogente anche per l'Amministrazione finanziaria – anche al lume di quanto previsto dalla L. n. 241 del 1990, articolo 1, (come modificato dalla L. n. 15 del 2005), secondo cui “L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario” – sicché esso può annoverarsi tra i principi generali dell'agere amministrativo (in tal senso, con specifico riferimento all'ambito*

*tributario, questa Corte s'è già pronunciata sin dalla sentenza n. 3559/2009, seguita da numerose altre pronunce)”*¹³.

Quale norma di governo dell'Amministrazione pubblica e strumento di bilanciamento tra diritti e libertà costituzionali, una volta trasposto nel settore tributario il principio di proporzionalità si traduce nel principio per cui l'interesse finanziario dello Stato deve essere certamente perseguito ma recando, agli interessi dei contribuenti, il minor danno possibile. Sotto questo profilo, la proporzionalità si presenta dunque come un presidio immediato di fronte ad atti sproporzionati, siano essi del legislatore o dell'Amministrazione; una garanzia di equilibrio tra efficienza dell'azione legislativa e amministrativa e tutela degli interessi privati coinvolti.

E in questo bilanciamento tra interessi e valori contrapposti, il principio di proporzionalità svela la sua caratteristica di fondo: quella di essere un criterio “elastico”¹⁴, che consente di adattare il diritto ai mutamenti della società, poiché conduce l'interprete a leggere

¹⁰ Secondo tale disposizione *“L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”*:

¹¹ V. TAR Salerno, 8 febbraio 2022, n. 422, secondo cui *“il principio di proporzionalità dell'azione amministrativa – compreso tra i principi dell'ordinamento comunitario, ma già insito nella Costituzione, quale corollario del principio di buona amministrazione, ex art. 97 Cost. – impone di verificare: a) l'idoneità della misura, cioè il rapporto tra il mezzo adoperato e l'obiettivo avuto di mira, sicché l'esercizio del potere è legittimo se la soluzione adottata consente di raggiungere l'obiettivo; b) la sua necessità, ossia l'assenza di qualsiasi altro mezzo idoneo, tale da incidere in misura minore sulla sfera del singolo, sicché la scelta tra tutti i mezzi in astratto idonei deve cadere su quello che comporti il minor sacrificio del soggetto; c) l'adeguatezza della misura, ossia la tollerabilità della restrizione che comporta per il privato, sicché l'esercizio del potere, pur se idoneo e necessario, è legittimo soltanto se riflette una ragionevole ponderazione degli interessi in gioco”*

¹² Cfr.: Cass. trib., 9 maggio 2023, n. 12314. In precedenza, nello stesso senso Cass. 13 febbraio 2009, n. 3559.

¹³ Ricordiamo che parte della dottrina si era inizialmente pronunciata contro l'applicabilità della legge n. 241 del 1990 alla materia tributaria (cfr.: L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in AA.Vv., Consenso, equità e imparzialità nello Statuto, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, 219 ss.; M. NUSSI, *La tax compliance del contribuente e il diritto ad una buona amministrazione*, in *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M.C. PIERRO, Milano, 2019, 117 ss. Nel senso di una maggiore apertura, cfr.: L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.Vv., Consenso, equità e imparzialità nello Statuto, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, 229 ss.

¹⁴ In questa prospettiva P. GROSSI, *Per un diritto amministrativo del tempo post-moderno*, in *Quad. fior. stor.*, 45, 2016, 12, osservava: *“Le norme non bastano più e lo segnala il riemergere imperioso, protagonista, di una fonte ignara delle rigidità legislative, anzi estremamente duttile, i principi, spesso di origine giudiziale e dottrinale, capaci in grazia della propria indeterminatezza di assorbire elasticamente le novità di un movimento e mutamento sempre più in corsa”*.

le norme giudicando l'idoneità della fattispecie normativa a raggiungere l'obiettivo assegnato dal legislatore e a leggere con gli stessi occhiali anche gli atti dell'Amministrazione.

Proprio in virtù di questa sua valenza teleologica e del suo riconoscimento a livello unionale, il principio di proporzionalità non si presta dunque ad essere ridotto a mero corollario di altri principi fondamentali, quali quelli di ragionevolezza¹⁵ e di buona fede, ma assume un significato e una forza suoi propri, al punto che l'eventuale contrasto con il principio di proporzionalità potrebbe consentire direttamente al giudice di disapplicare la norma sotto questo profilo censurata – e senza dover sollevare questione di legittimità costituzionale – per contrasto con l'ordinamento comunitario.

2. La proporzionalità nella fase dell'accertamento tributario: la situazione precedente alla revisione dello Statuto dei diritti del contribuente.

Le applicazioni del principio di proporzionalità nel procedimento di attuazione dell'obbligazione tributaria e, in particolare, nella fase dell'accertamento, sono innumerevoli¹⁶: anche in questa fase, il principio

di proporzionalità opera come fattore di equilibrio tra esercizio della discrezionalità e rispetto dei diritti della difesa. Tale principio, trasferito in ambito tributario, sarebbe dunque violato dal legislatore che, per tutelare l'interesse fiscale, collegasse, a determinati comportamenti del contribuente, conseguenze eccedenti rispetto al fine di tutelare l'interesse fiscale; analoga violazione potrebbe determinarsi qualora l'organo verificatore utilizzasse poteri istruttori non necessari ai fini dell'accertamento dei fatti nel caso concreto¹⁷ e, dunque, ingiustificatamente invasivi delle libertà del contribuente¹⁸. Si pensi alle misure c.d. di

garanzie del contribuente, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, I, 871 ss.; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1912 ss.; R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 526 ss.; C. ARE - E. DELLA VALLE, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario, ne il fisco*, 2024, 4063 ss.; M. NUSSI, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario, ne La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, a cura di A. GIOVANNINI, Pisa, 2024, 45 ss.

¹⁷ Basti pensare al divieto delle c.d. *fishing expeditions*, cioè delle richieste documentali "a pioggia", a prescindere da indizi che inducano quel determinato controllo (tema su cui cfr.: S. MARCHESI, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 493 ss.). In più occasioni la Corte di Giustizia (cfr.: sentenze 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Freres*, punti 47 e 48; ma anche 17 ottobre 1989, causa 85/87, *Dow Benelux*, punto 18; 15 ottobre 2002, cause riunite C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, da C-250/99 P a C-252/99 P, e C-254/99 P, *LVM e a.*, punto 300) ha chiarito che l'autorità ha l'onere di definire "in maniera il più possibile precisa l'oggetto della ricerca nonché gli elementi in relazione ai quali deve essere svolto l'accertamento (...)"; "una simile prescrizione è atta a tutelare i diritti della difesa delle imprese interessate, in quanto tali diritti sarebbero gravemente compromessi qualora" l'autorità stessa "potesse fondarsi, nei confronti delle imprese, su prove che, conseguite durante un accertamento, siano estranee all'oggetto ed allo scopo di questo (...)".

¹⁸ Cfr.: A. TOMO, *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 17 settembre 2021.

¹⁵ Nonostante nella risalente interpretazione della Corte costituzionale (cfr.: sent. 22 dicembre 1988, n. 1130; sent. 29 maggio 1995, n. 220) il principio di proporzione sia stato definito come «diretta espressione del generale canone di ragionevolezza», potremmo dire che mentre la ragionevolezza attiene alla "qualità" del potere esercitato dalla pubblica amministrazione, la proporzionalità attiene più specificamente alla "quantità" del medesimo potere rispetto al fine da perseguire.

¹⁶ Sul tema si rinvia, pur senza pretesa di completezza, ai contributi di M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le*

public shame (come la pubblicazione di liste di evasori) che sono state avvicinate alle sanzioni improprie¹⁹, con la conseguenza di valutarne la proporzionalità alla luce dei principi che riguardano la tutela del contribuente in materia sanzionatoria, per evitare che “*la possibile sostituzione delle sanzioni amministrative, assistite in genere da garanzie sostanziali e procedurali, con misure che, pur non appalesandosi come sanzioni sul piano formale, hanno funzione punitiva e sono prive di garanzie, risultando altresì sottratte, per l’ambigua veste formale ad esse attribuita, al regime costituzionale della sanzione punitiva*”²⁰.

Alcune applicazioni del principio di proporzionalità nella fase dell’accertamento dell’obbligazione tributaria risultavano già espressamente previste e disciplinate sia nella versione dello Statuto dei diritti del contribuente precedente alle modifiche ad esso recentemente apportate in attuazione della delega fiscale dettata dalla legge n. 111 del 2023, sia nelle norme dei d.P.R. n. 600 del 1973 (per le imposte sui redditi) e n. 633 del 1972 (per l’imposta sul valore aggiunto).

In particolare, il previgente art. 6, comma 4, dello Statuto – nel disporre che “*Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche*

indicate dal contribuente” – già sanciva il c.d. principio di non aggravamento, vietando al fisco, nella fase endoprocedimentale, di richiedere al contribuente documenti che fossero già in possesso dell’Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni, come ad esempio, dichiarazioni tributarie già presentate o atti comunque già entrati nel patrimonio conoscitivo del fisco per effetto della loro registrazione (come gli atti relativi ai trasferimenti immobiliari).

Nella stessa prospettiva, in relazione ai termini per rispondere alle richieste dell’Amministrazione finanziaria, il successivo comma 5 dell’art. 6 dello Statuto già prevedeva un termine “congruo”, nel presupposto che al contribuente devono essere riconosciuti termini coerenti con l’oggetto istruttorio, perché solo in questo modo si consente l’esatta ricostruzione dei fatti alla quale deve mirare l’accertamento. In questa prospettiva, per i principali tributi il contribuente destinatario di atti istruttori già godeva, in tema di accertamenti finanziari, di un termine non inferiore a 15 giorni così come di una possibile proroga di 20 giorni del termine per rispondere (cfr.: art. 32, comma 2, d.P.R. n. 600 e art. 51, comma 3, del d.P.R. n. 633). Nonostante queste espresse previsioni normative, tuttavia, una prassi radicata leggeva il suddetto termine come termine massimo e non minimo; in ogni caso, poi, i 15 giorni potevano rivelarsi un termine troppo esiguo per rispondere a richieste particolarmente complesse o che richiedevano l’acquisizione di dati o documenti da terzi²¹.

¹⁹ V. R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 291, dove si rileva che “*Lesigenza di contrastare anche attraverso una preventiva dissuasione alcuni comportamenti non chiari dei contribuenti ha ... spinto il Legislatore a prevedere risposte punitive con altri e diversi effetti negativi per il contribuente, in grado di incidere su sfere diverse da quelle precipuamente riservate alla sanzione amministrativa tributaria*”.

²⁰ COSÌ L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni atipiche: esperienza italiana e quadro europeo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 72.

²¹ Si pensi, come rilevato da R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 539, a richieste rivolte a contribuenti societari durante il periodo estivo, generalmente caratterizzato dall’assenza di personale.

Il tema del termine congruo per le risposte, da parte del contribuente, alle richieste degli uffici riemergeva anche con riferimento al termine per rispondere alle verifiche in loco. Nel caso della richiesta di esibizione di libri, registri, scritture e documenti, nonostante l'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 633 non prevedesse un termine minimo per ottemperare alle suddette richieste, ad avviso di una parte della dottrina avrebbe già dovuto trovare applicazione il principio di proporzionalità, imponendo la concessione di un termine congruo rispetto al contenuto della richiesta, in funzione di quella "buona amministrazione" che deve accomunare ogni attività accertativa. Oltre a scongiurare disparità di trattamento ingiustificabili, alla luce del principio europeo e costituzionale di eguaglianza, fra destinatari di richieste di identico contenuto, solo perché derivanti da controlli effettuati in luoghi diversi, l'applicazione analogica della previsione di termini congrui era fra l'altro sostenibile anche sotto un profilo di diritto, considerata la natura procedimentale delle regole in esame, che non sollevano quindi le stesse perplessità suscitate dalle norme sostanziali, per le quali non è configurabile una lacuna disciplinare da colmare (con l'analogia) se una fattispecie non è colpita *ex lege* da imposizione²².

Diverse erano, nel regime previgente alla recente riforma, anche le norme volte a disciplinare l'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria, per far sì che le indagini nei confronti dei contribuenti non venissero condotte in violazione di legge o in modo inutilmente invasivo; restavano tuttavia poco chiare le conseguenze da ricollegare ad eventuali vizi dell'istruttoria.

Nella previgente versione dello Statuto era presente la previsione (v. art. 12, comma 1) che parlava di "*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali (...) sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*" e proseguiva affermando, al comma 2, "*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda (...)*". In tema di accessi, le norme già prescrivevano che la verifica fiscale presso il contribuente dovesse svolgersi con modalità tali da recare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente stesso. La stessa esigenza emergeva anche in alcune norme in tema di accertamento: in materia di imposte sul reddito: ad esempio, l'art. 32, comma n. 1, nn. 2) e 3) del d.P.R. n. 600/1973 prescriveva l'"*indicazione del motivo*" della richiesta di dati, notizie, documenti, etc. e l'enunciazione della "*rilevanza*" di questi dati ai fini dell'accertamento.

Nonostante queste espresse affermazioni normative del principio di proporzionalità, giurisprudenza e prassi avevano peraltro adottato, proprio in tema di accessi, ispezioni e verifiche, interpretazioni meno rigorose. Non a caso, una recentissima sentenza della Corte EDU²³ ha condannato, quanto al rispetto della sfera economica e patrimoniale privata, il diritto vivente italiano – cioè la giurisprudenza e la prassi nazionali, più che la legislazione – proprio in tema di accessi, ispezioni e verifiche in materia

²² In questo senso ancora R. IAIA, *op. ult. cit.*, 544-545.

²³ Cfr.: sentenza 6 febbraio 2025, Italgomme Pneumatici Srl e altri contro Italia. Per un commento si rinvia ad A. MARCHESINI, *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio" dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, in *il fisco*, 2025, 743 ss.

tributaria: e ciò sia per quel che riguarda l'insufficiente perimetrazione dei presupposti dei poteri di accesso nei luoghi produttivi, sia per quel che riguarda la carenza di effettivi mezzi di tutela contro le eventuali violazioni poste in essere durante la fase delle indagini. Quanto alle indagini tributarie, nella citata sentenza la Corte EDU ha sottolineato, in particolare, l'eccessiva differenza esistente tra la tutela degli spazi di vita personale e familiare e gli spazi della vita economica privata. Quanto all'applicazione dell'art. 12, comma 2, dello Statuto – e dunque della previsione secondo cui il contribuente ha il diritto di conoscere le ragioni che hanno giustificato la verifica e l'oggetto che la riguarda – la Corte EDU ha ritenuto ravvisabile lesioni dell'art. 8 della CEDU, secondo cui l'accesso deve trovare un fondamento proporzionato in elementi determinati e concreti a carico del contribuente; i suddetti elementi devono essere comunicati in trasparenza al contribuente all'inizio della verifica; le violazioni in sede di accesso devono spiegare conseguenze sull'eventuale provvedimento finale.

Come già rilevato²⁴, i profili problematici sollevati dalla Corte EDU nascevano non tanto dalle norme vigenti, quanto dal modo in cui queste venivano interpretate dalla giurisprudenza e dalla prassi, anche sotto il profilo delle conseguenze determinate, sulla validità del successivo avviso di accertamento, dall'eventuale lesione dei diritti del contribuente.

I diritti del contribuente suscettibili di essere compromessi da un'attività istruttoria condotta in violazione delle norme di leg-

ge possono essere tanto diritti di libertà (il diritto alla riservatezza, all'inviolabilità del domicilio, all'esercizio di attività economiche senza eccessivi intralci) quanto diritti "patrimoniali", cioè diritti a un'imposizione ancorata alla capacità contributiva effettiva²⁵. Per i diritti di libertà, la giurisdizione tributaria non rappresenta un mezzo di difesa efficace, perché il processo tributario nasce come processo di impugnazione degli atti con cui l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente la propria pretesa; in questo contesto, gli atti istruttori possono essere impugnati solo in via differita, tramite l'impugnazione di uno degli atti indicati nell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Quanto agli effetti dei vizi istruttori sulla legittimità e sulla fondatezza dell'avviso di accertamento su di essi fondato, non si era raggiunta una conclusione appagante: alla teoria amministrativistica dell'invalidità derivata del provvedimento fondato su atti istruttori prodromici viziati²⁶ si opponeva la diversa tesi processualpenalistica dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte, basata su quanto previsto

dagli articoli 70 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 75 del d.P.R. n. 633 del 1972 – secondo i quali "*per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto, si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e delle sanzioni, le norme del Codice penale e del Codice di procedura penale*". In questa prospettiva, in assenza di norme specifiche sui vizi dell'istruttoria poteva ritenersi applicabile l'art. 191 del codice di procedu-

²⁴ Cfr.: A. MARCHESELLI, *La Corte EDU e il diritto "canzonatorio" dei diritti fondamentali: le garanzie durante gli accessi e il diritto al silenzio*, cit.

²⁵ Cfr.: D. STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 99 ss.

²⁶ Pure talvolta valorizzata dalla giurisprudenza; cfr.: Cass. SS.UU. n. 6567 del 2016.

ra penale, con la conseguente annullabilità dell'avviso di accertamento che fosse fondato esclusivamente o in modo decisivo su dati ed elementi illegittimamente acquisiti²⁷.

La giurisprudenza di Cassazione si era però attestata su un'interpretazione ancor più restrittiva: negava l'applicabilità del ricordato art. 191 c.p.p. agli avvisi di accertamento perché non sarebbe esistito nell'ordinamento tributario un generale principio di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Dunque, *“l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso”*²⁸, *“ad esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in vengano in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio”*²⁹. In questa prospettiva ricostruttiva, l'inutilizzabilità delle prove risultava dunque circoscritta all'ipotesi di mancata autorizzazione del PM per gli accessi nei luoghi di privata dimora personale del contribuente; le altre violazioni degradavano a mere irregolarità.

3. La codificazione del principio di proporzionalità nel procedimento amministrativo da parte dell'art. 10-ter dello Statuto.

Con la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, operata in attuazione della legge delega n. 111 del 2023, nel testo della legge n. 212 del 2000 è stato inserito un nuovo art. 10-ter, rubricato *“Principio di proporzionalità nel procedimento”* e volto a codificare espressamente tale principio nel nostro ordinamento³⁰.

L'art. 10-ter dello Statuto afferma oggi, al comma 1, che *“Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità”*; prosegue, al comma 2, dicendo che *“In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo”* e conclude, al comma 3, affermando che *“Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie”*³¹.

²⁷ Cfr.: S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 173 ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 317 ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 257 ss.

²⁸ *Ex multis*, Cass. ord. n. 14701 del 2018.

²⁹ Così Cass. n. 31779 del 2019; successivamente, *ex multis*, anche Cass. n. 10175 del 2022. Sul tema v. D. STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti non patrimoniali del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 99 ss.

³⁰ Sul tema P.C.D. DE PASCALIS, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario alla luce delle modifiche dello statuto dei diritti del contribuente: una reazione al meccanismo*, in *Tax News*, n. 1/2024, 122 ss.

³¹ Non può non ricordarsi, pur se il tema esula dall'ambito di questo contributo, che il principio di proporzionalità riemerge con forza anche nel decreto di riforma del sistema sanzionatorio

tributario. Da tempo la giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr.: sent. n. 112 del 2019, ma più di recente anche Corte cost. n. 46 del 2023, con nota di R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità*, in *Corr. trib.*, 2023, 749 ss.) aveva sottolineato, in tema di sanzioni amministrative, l'“esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato”, in quanto “il principio di proporzionalità postula l'adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito” (così sent. n. 161 del 2018). La Corte costituzionale richiamava, al riguardo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati (cfr.: A. SALVATI, *Lineamenti definitivi del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 284 ss.); Corte di Giustizia che nella sentenza dell'8 marzo 2022, in causa C-205/20 aveva già affermato “che anche laddove con riguardo ad una materia armonizzata sia lasciata agli Stati la discrezionalità nella disciplina del relativo sistema sanzionatorio, essi sono tenuti al rispetto del principio di proporzionalità, che costituisce principio generale di diritto dell'Unione che si impone agli Stati membri anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili”, arrivando a sostenere “che il principio di proporzionalità è dotato di effetto diretto e quindi può essere invocato dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti di uno Stato membro che l'abbia recepito in modo non corretto” (sul punto cfr.: F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea: sull'effetto diretto dell'art. 49, paragrafo 3, della Carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di Giustizia*, in *Sistema penale*, 26 aprile 2022.).

In attuazione dell'art. 20 della legge delega n. 111 del 2023, che promuoveva una revisione del suddetto sistema sanzionatorio per “migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie”, nell'art. 3 del decreto legislativo n. 472 del 1997 è stato finalmente inserito un comma 3-bis il quale afferma appunto che: “La disciplina delle violazioni e delle sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività”. Sul punto cfr.: L. DEL FEDERICO, *La riforma delle sanzioni amministrative: profili generali e principi di novità*, ne La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti, Vol. III, Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi (a cura di A. Giovannini), Pacini giuridica, 2024, 190 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Il principio di proporzionalità*, *ibidem*, 205 ss.; M. LOGOZZO, *Il principio di proporzionalità e l'entità delle sanzioni amministrative*, *ibidem*, 225 ss.; A. GIOVANNINI, *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 392 ss.; Id., *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 giugno 2024; G. MELIS, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità*, in E. MANZON - G. MELIS (a cura di), *Il diritto tributario*

Il bilanciamento tra interesse pubblico alla verifica del corretto adempimento degli obblighi tributari e tutela dei diritti del contribuente (diritto alla riservatezza, tutela del domicilio, diritto ad esercitare un'attività economica senza intralci eccessivi da parte degli organi accertatori) trova così un nuovo punto di equilibrio, assurgendo a principio generale dell'ordinamento tributario e, al tempo stesso, a criterio di interpretazione delle norme tributarie, o più correttamente, di valutazione teleologica della norma.

Resta da chiedersi quali possano essere le conseguenze del mancato rispetto di questa proporzionalità, cioè se l'azione amministrativa possa diventare illegittima proprio e solo perché “sproporzionata”, cioè eccessivamente limitante i diritti del contribuente rispetto a quanto necessario³². Al riguardo, sembra ormai corretto rispondere che anche la violazione del principio di proporzionalità è, ai sensi dell'art. 7-*quinquies* dello Statuto, violazione di legge³³.

nella stagione delle riforme - Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023, Pisa, 2024, 227 ss.; D. COPPA, *La recidiva nella recente riforma delle sanzioni tributarie: presupposti di applicazione, cause di esclusione e principio di proporzionalità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 14 gennaio 2025.

³² Sul tema, recentemente, G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024, 348 ss.

³³ Così G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, cit., 352, laddove osserva che “Oggi il riconoscimento del principio di proporzionalità procedimentale consente di individuare più agevolmente lo standard rilevante soprattutto nell'attività istruttoria, con la conseguenza che l'art. 10-ter impone di realizzare in concreto quel fine di ‘bilanciamento’ (recte: di equilibrio) altrimenti potendosi integrare una violazione di legge suscettibile di dar luogo all'inutilizzabilità delle prove acquisite in modo ‘sproporzionato’ (art. 7-*quinquies* Statuto contribuente)”.

4. I numerosi punti di emersione del principio di proporzionalità nello Statuto del contribuente.

Come un fiume carsico, il principio di proporzionalità codificato nell'art. 10-ter dello Statuto, riemerge in una pluralità di disposizioni della stessa legge³⁴.

Ad esempio, il ricordato art. 7-*quinquies*, (rubricato “*Vizi dell'attività istruttoria*”) nel generalizzare il principio dell'inutilizzabilità, ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo, degli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'art. 12, comma 5, o in violazione di legge, compie un importante passo in avanti nella direzione recentemente sottolineata dalla CEDU quanto all'affermazione del principio di proporzionalità e alle conseguenze delle violazioni commesse in fase di istruttoria sulla validità del provvedimento finale.

Per effetto dell'art. 7-*quinquies*, l'inutilizzabilità riguarda, come accennato, non solo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini – per effetto della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente oltre il termine di legge³⁵ – ma, più in generale, tut-

ti gli elementi di prova acquisiti a seguito di violazione di legge; risulta così superata la pregressa giurisprudenza di legittimità che circoscriveva l'effetto dell'inutilizzabilità alle sole violazioni incidenti sui diritti fondamentali del contribuente.

E il secondo effetto dell'art. 7-*quinquies* è ancor più rilevante: dato che il principio di proporzionalità è oggi espressamente sancito dall'art. 10-*ter* dello Statuto, l'inutilizzabilità consegue anche alla violazione di tale principio. Certo, in assenza di una norma analoga a quella contenuta nel comma 2 dell'art. 191 del codice di procedura penale (secondo cui “*L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento*”) deve ritenersi che la suddetta inutilizzabilità non sia rilevabile d'ufficio, nel senso che dovrà comunque essere eccepita dal contribuente nel giudizio tributario³⁶; inoltre, l'atto di accertamento si “conservierà” se in grado di fondarsi su elementi di prova diversi e ulteriori rispetto a quelli illegittimamente acquisiti³⁷. Ancora una volta il sistema cerca un punto di equilibrio.

³⁴ Come osservato da M. Nussi, (ne *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, cit., 47) “*La proporzionalità, considerata la sua latitudine e l'applicabilità insieme alla norme di attuazione del tributo, dovrebbe rilevare quale clausola generale del e nel procedimento tributario*”.

³⁵ La previsione si è resa necessaria per superare quell'orientamento dei giudici di legittimità (cfr.: Cass. n. 23595 del 2011; n. 11878 del 2017; n. 2629 del 2022) secondo cui “*il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinario, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli organi dell'Amministrazione*”

(così espressamente Cass., ord. n. 10841 del 2017). Sulla base di questo orientamento, la violazione dei termini di permanenza dei funzionari 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.

³⁶ E va dedotta, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio, in applicazione della regola generale contenuta nell'art. 7-bis, comma 2, dello Statuto.

³⁷ Resta invece tuttora aperto, vista la tendenziale tassatività degli atti impugnabili di fronte al giudice tributario (Cfr.: art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992) il tema dell'assenza sostanziale di una tutela immediata ed efficiente per i casi di violazioni istruttorie. Tali violazioni possono infatti essere oggetto di sola tutela differita davanti al giudice tributario, attraverso l'impugnazione del successivo atto impositivo, e di una tutela comunque circoscritta agli interessi di tipo patrimoniale. Per la tutela immediata di interessi di natura non patrimoniale lesi da indagini condotte con modalità non legittime (ad esempio, ove si verta in materia di diritti di libertà o di tutela dei dati personali) il contribuente dovrebbe rivolgersi dal giudice ordinario (Cfr.: A.

Anche in materia di termini, il principio di proporzionalità trova nuova forza ed espressione: infatti, nonostante l'art. 8, comma 5, dello Statuto già sancisse un obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito ai soli effetti tributari, entro il termine massimo di dieci anni dalla loro emanazione o formazione, lo stesso comma 5, nella nuova formulazione chiarisce che “il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione”. Si supera così quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui la parte che intende invocare un vantaggio fiscale sarebbe “tenuta a conservare le scritture necessarie a provare di essere in possesso del titolo legittimante, anche oltre il termine decennale previsto in generale dalla legge per la conservazione delle scritture contabili”³⁸.

Anche la previsione, nel nuovo art. 6-bis dello Statuto, di un generalizzato contraddittorio preventivo “*informato ed effettivo*”³⁹

per “*tutti gli atti autonomamente impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria*” “*salvo quanto previsto dal comma 2*” può considerarsi espressione non solo del principio del rispetto del diritto di difesa⁴⁰, ma anche del principio di proporzionalità⁴¹. Da tempo, la giurisprudenza, sostenuta dalla dottrina, premeva per un'evoluzione dell'ordinamento tributario in tal senso; dapprima più timidamente, affermando che nel procedimento amministrativo “*trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessa-*

MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, Poteri del Fisco, Strategie del difensore*, Milano, 2022, 367 ss. Sull'assenza di uno spazio per ottenere una tutela di fronte al giudice amministrativo in tema di atti istruttori viziati v. D. STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti “non patrimoniali” del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 99 ss, il quale ricorda la lettura riduttiva data dalla giurisprudenza all'art. 7, comma 4, dello Statuto secondo cui “*la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti*”. Sul punto *amplius* M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*, in AA.VV., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di A. GUIDARA Torino, 2021, 571 ss., ma la giurisprudenza circoscrive questa possibilità alle violazioni legate a indagini non sfociate in un avviso di accertamento (ipotesi nelle quali il contribuente dovrebbe rivolgersi al giudice ordinario per tutelare il proprio “*diritto soggettivo a non subire, fuori dai casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali – con relative compressioni legali dei suoi corrispondenti diritti, anche costituzionalmente garantiti – oltre i casi previsti dalle leggi fiscali che attribuiscono e circoscrivono l'esercizio del potere di controllo degli uffici fiscali*”) e alle violazioni di interessi di soggetti diversi dal contribuente.

³⁸ Cfr.: Cass. sent. n. 5021 del 2024.

³⁹ Laddove, invece, il previgente comma 7 dell'art. 12 dello Statuto si limitava a prevedere una sorta di contraddittorio endoprocedimentale nei casi di accertamenti preceduti da accessi, ispezioni e verifiche nei luoghi di svolgimento dell'attività del contribuente, prevedendo il diritto di quest'ultimo, a seguito del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, di comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che gli uffici impositori avrebbero dovuto valutare, con divieto di emanare l'avviso di accertamento prima della scadenza del suddetto termine, tranne casi di particolare e motivata urgenza. Si trattava, comunque, di un contraddittorio depotenziato, posto che la giurisprudenza di legittimità (cfr.: Cass. n. 3583 del 2016, n. 8378 del 2017 e n. 1778 del 2019) riteneva che l'ufficio fosse sì obbligato a valutare le osservazioni del contribuente, ma non anche a menzionarle e ad esplicitare la relativa valutazione nell'avviso di accertamento.

⁴⁰ Fra le numerose sentenze in tal senso, cfr. la notissima Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punti 36 ss., commentata da G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss. e da A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, 210 ss.

⁴¹ La correlazione tra contraddittorio e principio di proporzionalità era già stata evidenziata sia da A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2541 che da R. IAlA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 79. Per il nuovo contraddittorio obbligatorio disciplinato dall'art. 6-bis dello Statuto sia consentito rinviare, per approfondimenti, a L. CARPENTIERI, *Il contraddittorio obbligatorio*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, a cura di A. GIOVANNINI, Pisa, 2024, 27 ss.

to di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi⁴² ma, via via, in forma sempre più decisa, riconoscendo l'interesse del contribuente alla suddetta partecipazione soprattutto quando l'accertamento tributario si fonda su presunzioni o su dati ed elementi non strettamente riferiti alla situazione del contribuente o da lui non conoscibili⁴³. In questi ultimi casi, il contraddittorio diventa "strumento infettibile di adeguamento dell'accertamento alla realtà concreta del contribuente"⁴⁴. Anche la Corte di Giustizia ha infine dato il suo imprimatur definitivo al diritto al contraddittorio endoprocedimentale con una serie di sentenze nelle quali ha affermato che il diritto di difesa impone di riconoscere al contribuente, i cui interessi possono essere pregiudicati dall'azione amministrativa, il diritto ad esporre "preventivamente" le proprie ragioni⁴⁵. Il nuovo art. 6-bis dello Statuto ha finalmente raccolto il monito della Corte costituzionale, allineandosi al diritto

unionale e agli standards di tutela internazionale nel prescrivere il ricordato diritto al contraddittorio preventivo "informato ed effettivo".

Il principio di proporzionalità trova apposita declinazione, nello Statuto, anche con riferimento all'atto conclusivo del procedimento tributario: il nuovo art. 9-bis (rubricato "Divieto di bis in idem nel procedimento tributario") sancisce infatti espressamente il *ne bis in idem* stabilendo che "Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una volta sola per ogni periodo d'imposta"⁴⁶. Il *ne bis in idem* è un principio di civiltà giuridica: il diritto a non essere verificati, giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto; un principio finalizzato non solo alla certezza dei rapporti giuridici⁴⁷ e ad esigenze di economia processuale, ma alla tutela del diritto fondamentale dell'individuo a non trovarsi esposto a verifiche e pretese continue in relazione al medesimo fatto. Affermato con riferimento all'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, il *ne bis in idem* risponde, al tempo

⁴² Cfr.: Corte cost., sent. n. 505 del 1995.

⁴³ Cfr.: Cass. SS.UU., n. 26635 del 2009, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, 40 ss., con nota di F. MONTANARI, *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del "contraddittorio difensivo" nel procedimento di accertamento tributario*.

⁴⁴ Così Cass. n. 17229 del 2006. Più di recente le Sezioni Unite della Cassazione erano arrivate ad affermare (cfr.: sent. n. 19667 del 2014) che "l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento ed è operante anche in difetto di una specifica ed espressa previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al provvedimento stesso".

⁴⁵ Tra queste, particolarmente, si vedano le sentenze 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropè, par. 37; 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou, par. 38; 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e 130/13, Kamino international; 17 dicembre 2015, C-419/14, WebMiindicenses, par. 48.

⁴⁶ Sul tema v. G. CONSOLO, *Il divieto di bis in idem nel procedimento tributario*, in *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, Vol. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, a cura di A. GIOVANNINI, Pisa, 2024, 63 ss.; E. BAGAROTTO, *Prime considerazioni sull'introduzione del divieto di bis in idem nel procedimento tributario*, in *Riv. Trimestrale di Diritto Tributario*, Supplemento online, 16 aprile 2024; F. PROSPERI - S. DORIGO, *Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto del Contribuente nella perdurante incertezza sui limiti dell'autotutela sostitutiva*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 21 maggio 2024; M. BASILAVECCHIA, *Agenzia delle Entrate e Sezioni Unite sull'autotutela tributaria corrono su binari paralleli?*, ne *Il Fisco*, editoriale del 13 dicembre 2024.

⁴⁷ Certezza che potrebbe essere lesa se l'Amministrazione potesse frammentare gli elementi dei quali dispone in uno stillicidio di atti accertativi "a singhiozzo".

stesso, ai principi di proporzionalità e non aggravamento e ai principi costituzionali di buon andamento, efficienza ed economicità dell'azione pubblica; principi che impongono di emanare un accertamento tendenzialmente unitario, ricostruttivo della capacità contributiva del soggetto solo a istruttoria completata, riversando in un unico atto tutti gli elementi rilevanti. Ancora una volta, un bilanciamento, una proporzione tra interessi individuali del contribuente e interesse collettivo alla corretta applicazione dei tributi⁴⁸; un principio che individua un punto di equilibrio tra diritto di difesa *ex art. 24 Cost.*, buon andamento ed economicità dell'azione della pubblica Amministrazione *ex art. 97 Cost.*⁴⁹, esigenza di certezza e stabilità dei rapporti giuridici. Sul tema dell'unicità dell'azione accertatrice, peraltro, pende tutt'oggi la spada di Damocle della recente giurisprudenza di legittimità⁵⁰ che ha difeso l'autotutela sostitutiva, affermando di fatto – in palese contrasto non solo con il divieto di *bis in idem* sancito dal ricordato art. 9-*bis*, ma anche con le disposizioni in tema di accertamento parziale e accertamento integrativo – l'inesauribilità del potere impositivo, anche a seguito di un

avviso di accertamento ordinario o addirittura di un accertamento integrativo.

LOREDANA CARPENTIERI

⁴⁸ Così G. CONSOLO, *Il divieto di bis in idem nel procedimento tributario*, cit., 64-65.

⁴⁹ Ad avviso di A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 319, il principio dell'unicità dell'accertamento deve peraltro "interpretarsi, probabilmente, dando un peso determinante all'interesse ad un più funzionale esercizio dell'attività previa considerazione complessiva dei dati ed elementi disponibili (che è una specificazione dell'economicità e del buon andamento) rispetto alla possibile configurazione di una 'garanzia' per il contribuente, paragonabile alla regola del 'ne bis in idem' elaborata per il giudicato."

⁵⁰ Cfr.: Cass. SS.UU. n. 30051 del 2024, in *Riv. dir. trib.*, 2025, II, 11 ss. con nota di M. DEMETRI, *Il principio di unicità dell'azione accertatrice alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente*. Sul tema anche A. GIOVANARDI, *Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario*, ne *Il Fisco*, editoriale del 20 dicembre 2024.

2. I principi di proporzionalità, offensività e *ne bis in idem* in materia sanzionatoria amministrativa.

Prime riflessioni sull'attuazione dei principi della legge 111/2023 nel decreto delegato 87/2024

SOMMARIO: **1.** Il principio del *ne bis in idem* e l'art. 21-ter del D.Lgs. 74/2000: una soluzione adeguata? – **2.** Le sanzioni amministrative e il principio di offensività: l'incerto percorso applicativo nel diritto tributario di un contesto penalistico. – **3.** Il principio di proporzionalità della sanzione declinato nelle modifiche agli istituti della recidiva e continuazione fra affermazioni di maggior rigore e conseguenze applicative di maggior favore.

1. Il principio del *ne bis in idem* e l'art. 21-ter del D.Lgs. 74/2000: una soluzione adeguata ?

È noto che la legge delega abbia espressamente indicato al legislatore delegato di informare il sistema delle sanzioni tributarie al principio del *ne bis in idem*¹ e con specifico riferimento alle sanzioni tributarie amministrative, al principio di proporzionalità².

Il principio del *ne bis in idem* in materia sanzionatoria ha meritato, anche recentemente, approfondimenti³ non compatibili con lo spazio di questo intervento, dedicato essenzialmente ad alcune prime riflessioni rivolte ai pratici del diritto. Con i limiti e nell'ottica richiamata, mi permetto di avvicinare il tema, attuale e concreto, in una prospettiva non accademica, partendo dai "problemi" posti dalla normativa sovrana-

¹ Art. 20, comma 1, lett. a) "per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali:

1) razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*;"

² Art. 20, comma 1, lett. c) "per le sanzioni amministrative:

1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;"

³ TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, Torino, 2022; lo stesso autore della monografia ha poi recentemente pubblicato sul tema alla riforma: *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis in idem europeo*", in *Discrimen.it*; in relazione alla applicazione del principio in materia fiscale, SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 533 ss.

zionale, interpretata dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, così da apprezzare la possibile adeguatezza delle soluzioni offerte dal legislatore italiano. Il principio del “*ne bis in idem*”, laddove un medesimo soggetto sia punito per uno stesso fatto con sanzioni sia penali, sia amministrative, in conformità all'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo⁴, una volta intese anche le sanzioni amministrative quali “sanzioni sostanzialmente penali” secondo gli Engel Criteri⁵, ha una enorme potenzialità espansiva demolitoria in numerosi ambiti⁶ in cui nel

nostro ordinamento si percorre per lo stesso fatto il doppio binario di sanzioni amministrative irrogate dalla competente autorità amministrativa e di sanzioni penali irrogate dall'autorità giudiziaria a seguito di processo penale. Ma, nonostante sul tema siano stati inoltrati innumerevoli ricorsi in cui i sanzionati si dolevano della ingiusta duplicazione di sanzioni “sostanzialmente penali”, ci si consenta di dire che forse l'unica persona a cui è stata pienamente riconosciuta la violazione del principio del *ne bis in idem* è il celebre avvocato Franco Grande Stevens⁷. È infatti di pubblico dominio che, dopo la nota sentenza della Corte EDU, la Grande Camera della stessa Corte il 15 novembre 2016, con la sentenza A & B contro Norvegia⁸ (non casualmente in materia tributaria) ha “salvato” il sistema del doppio binario della punizione nel processo penale e amministrativo in caso di “*close connection in substance and time*”⁹.

⁴ “Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato.

Le disposizioni di cui al paragrafo precedente non impediranno la riapertura del processo, conformemente alla legge ed alla procedura penale dello Stato interessato, se dei fatti nuovi o degli elementi nuovi o un vizio fondamentale nella procedura antecedente avrebbero potuto condizionare l'esito del caso.

Nessuna deroga a questo articolo può essere autorizzata ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione”.

⁵ Criteri formulati a partire dalla sentenza CEDU Engel e altri contro Paesi Bassi 8.06.1976 nella quale specificamente si assimilava l'afflittività di alcune sanzioni disciplinari a sanzioni penali.

⁶ Vedasi, ad esempio, a prescindere dall'oggetto del presente lavoro, in materia di *market abuse* il concorso di sanzioni amministrative e penali ai sensi del D.Lgs. 58/1998; in materia di diritto d'autore ai sensi della legge 22 aprile 1941, n. 633 la coesistenza di sanzioni penali e amministrative. Si badi tuttavia che in ciascuno di queste materie, consapevole delle conseguenze del principio del “*ne bis in idem*” alla luce delle norme sovranazionali e della relativa giurisprudenza convenzionale, il legislatore è più o meno tempestivamente intervenuto (D.Lgs. 107/2018 in materia di abusi di mercato, D.Lgs. 158/2015 in materia fiscale) per conformare il diritto positivo al principio laddove non è direttamente intervenuta la Corte Costituzionale (v. sentenza 149/2022 in materia di diritto d'autore con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-ter della legge 22 aprile 1941, n.

633, che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-bis della medesima legge; per un commento favorevole, SCOLETTA, *Uno più uno anche a Roma può far due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in *Sistema Penale*, 23 giugno 2022).

⁷ Corte Europea Diritti dell'Uomo, Sez. II, 4 marzo 2014, Grande Stevens contro Italia. Nel novero dei primissimi commenti, TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *Diritto penale contemporaneo*, 9 marzo 2014.

⁸ Fra i molteplici commenti si ricorda qui la nota di VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Diritto penale contemporaneo*, 18 novembre 2016.

⁹ Formula riassuntiva che si legge al paragrafo 86 della sentenza CEDU. Al paragrafo 132 la Corte EDU specifica i criteri per saggiare la sussistenza della “close connection” che “salva” il doppio binario:

“- whether the different proceedings pursue complementary purposes and thus address, not only in abstracto but also in concreto, different aspects of the social misconduct involved;

- whether the duality of proceedings concerned is a

Successivamente al revirement della giurisprudenza CEDU, in occasione di un ricorso in materia tributaria, non si può non citare la validazione del doppio binario, con le espresse clausole di coordinamento e mitigazione – e il non indifferente onere di scrutinio di proporzionalità addossato ai Giudici nazionali –, sancito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza Menci del 20 marzo 2018 in campo IVA¹⁰.

Sempre in materia sanzionatoria tributaria, pur nei limiti di questo contributo, si deve ricordare quindi la sentenza della Corte costituzionale 222/2019 che, successivamente alla sentenza Menci della CGUE, proprio facendo uso dei criteri emergenti da quella sentenza, che certo ripercorrono a loro volta le indicazioni della sentenza CEDU del 15 novembre 2016, ha ritenuto di non censurare la doppia sanzione penale e amministrativa rispettivamente prevista dagli artt. 10-ter D.L.vo 74/2000 e 13 c.1 D.L.vo 471/1997¹¹.

foreseeable consequence, both in law and in practice, of the same impugned conduct (idem);

- whether the relevant sets of proceedings are conducted in such a manner as to avoid as far as possible any duplication in the collection as well as the assessment of the evidence, notably through adequate interaction between the various competent authorities to bring about that the establishment of facts in one set is also used in the other set; - and, above all, whether the sanction imposed in the proceedings which become final first is taken into account in those which become final last, so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden, this latter risk being least likely to be present where there is in place an offsetting mechanism designed to ensure that the overall amount of any penalties imposed is proportionate.

La Corte Costituzionale Italiana, leggendo la sentenza CEDU nella sentenza 43/2018, depositata il 2 marzo 2018, evidenzia i seguenti requisiti fissati sostanzialmente al legislatore italiano per superare il vaglio di legittimità costituzionale rispetto alle norme sovranazionali quali parametri interposti:

“che legame temporale e materiale sono requisiti congiunti; che il legame temporale non esige la pendenza contemporanea dei procedimenti, ma ne consente la consecutività, a condizione che essa sia tanto più stringente, quanto più si protrae la durata dell'accertamento; che il legame materiale dipende dal perseguimento di finalità complementari connesse ad aspetti differenti della condotta, dalla prevedibilità della duplicazione dei procedimenti, dal grado di coordinamento probatorio tra di essi, e soprattutto dalla circostanza che nel commisurare la seconda sanzione si possa tenere conto della prima, al fine di evitare l'imposizione di un eccessivo fardello per lo stesso fatto illecito. Al contempo, si dovrà valutare anche se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto”.

¹⁰ Nel dispositivo la Corte dichiara: “1) L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in

forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa

– sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari,
– contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e
– preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti.

2) Spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso.”. Per un commento su tutte le tre sentenze del 20 marzo 2018, (C-524/15, Menci; C-537/16, Garlsson Real Estate e a.; C-596/16 e C-597/16, Di Puma e Zecca) v. GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Diritto penale contemporaneo*, 21 marzo 2018.

¹¹ La Corte costituzionale dichiara inammissibile le questioni di legittimità sollevate nell'ordinanza rimettente e rimprovera al Tribunale di Bergamo di aver affermato “apoditticamente l'identità di scopo” fra le due norme; di non aver valutato la sicura “prevedibilità per l'interessato della duplicazione dei procedimenti e delle sanzioni”; di non aver motivato “l'eccessiva

In differente materia, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Camera, lo stesso 20 marzo 2018, pronunciandosi in tema di abusi di mercato¹², faceva sì salvo il doppio binario, lanciando tuttavia un monito eloquente¹³, prontamente raccolto

onerosità, per l'imputato del giudizio a quo"; di aver omesso di "dare conto delle numerose disposizioni normative, ulteriori rispetto agli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000, che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria."; in particolare, di aver trascurato la descrizione "degli ulteriori istituti premiali introdotti dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), quali la concessione di termine per adempiere al pagamento del residuo debito tributario rateizzato (art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 74 del 2000) o gli effetti dell'adempimento del debito erariale sulla confisca (art. 12-bis del medesimo testo normativo), e di saggiarne la portata, in termini di introduzione di elementi di raccordo tra adempimento del debito tributario da un lato, e svolgimento ed esito del processo penale, dall'altro lato."; di non aver valutato le ulteriori norme "miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale.", nonché quelle che consentono la "circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (art. 63, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto», e art. 33, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale)"; di non aver esaminato la giurisprudenza di legittimità "in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento" e per converso la "possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-bis cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen.)". La Corte, dubitando della sproporzione rispetto alla gravità del reato, censura infine l'omesso vaglio della "riconducibilità o meno delle sanzioni penali previste in materia di evasione di IVA al "nocciolo duro" del diritto penale". Per un commento v. DE LIA, *La Consulta sul bis in idem in materia tributaria. Un breve commento alla sentenza della Corte costituzionale n. 222/2019*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 1, 2020.

¹² Causa C-537/16, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione (Italia), con ordinanza del 20 settembre 2016, pervenuta in cancelleria il 24 ottobre 2016, nel procedimento Garlsson Real Estate SA, in liquidazione, Stefano Ricucci, Magiste International SA.

¹³ "Pertanto, emerge che una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale, che permette, dopo una

dal legislatore italiano che avrebbe modificato il TUIF (d.lgs. 58/1998) all'art. 187-*terdecies*¹⁴, e tracciando così un possibile percorso di conciliazione fra i due processi sanzionatori – amministrativo e penale – spendibile anche in ambito tributario. La riforma del 2024 segue esattamente questa strada, introducendo nel *corpus* del decreto 74/2000 l'art. 21-*ter*¹⁵, del pari imperniato sul principio del coordinamento fra Autorità Giudiziaria e Autorità Amministrativa trami-

condanna penale divenuta definitiva, alle condizioni indicate al punto precedente, la celebrazione di un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale, eccede quanto strettamente necessario per conseguire l'obiettivo di cui al punto 46 della presente sentenza, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.". Nella parte dispositiva la CGUE statuiva: "L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, che consente di celebrare un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale nei confronti di una persona per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato, per le quali è già stata pronunciata una condanna penale definitiva a suo carico, nei limiti in cui tale condanna, tenuto conto del danno causato alla società dal reato commesso, sia idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva."

¹⁴ L'art. 4 c. 17 D.Lgs 10 agosto 2018 n. 107, così modellava il coordinamento: "Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria.". Sull'evoluzione giurisprudenziale convenzionale per l'apparato sanzionatorio degli "Abusi di mercato", vedasi FUSCO - BAGGIO, *Recenti pronunce in materia di market abuse*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 1, 2019.

¹⁵ "Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva."

te il mutuo “tener conto” della sanzione già irrogata. Nella dosimetria della sanzione da parte dell’Autorità – giudiziaria o amministrativa – che valuti “per seconda” “lo stesso fatto” il legislatore ha quindi espressamente previsto l’obbligo della “considerazione” del pregresso. L’elasticità della formula non è tuttavia immune da possibili criticità laddove il Giudice penale, per tale via, irroghi una pena in violazione del minimo edittole¹⁶.

L’approdo del legislatore può scontentare parte della dottrina¹⁷, ma ci sembra del tutto coerente con le molteplici validazioni del principio del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, giunto a noi attraverso i vagli e le letture interpretative e conformatrici sia delle Corti sovranazionali, sia della Corte Costituzionale sopra richiamate. Irrinunciabile rimane infatti il canale sanzionatorio amministrativo a fronte dell’alea della repressione penale e dei rigorosi criteri di accertamento del fatto e dell’elemento psicologico dell’autore del reato nel processo penale ed è verosimile che nessuno Stato nazionale vorrà abdicare alla propria (doppia) potestà punitiva per le più gravi aggressioni al sistema di accertamento e riscossione dei tributi, funzione cardine del funzionamento di tutta l’Amministrazione

e, in ultima istanza, presidio dei principi di uguaglianza e solidarietà su cui si reggono tutte le democrazie dell’Unione Europea, pur modulando la risposta sanzionatoria nel rispetto dei principi di proporzionalità, efficacia, dissuasione e coordinamento della complessiva azione repressiva.

La soluzione di temperamento sanzionatorio del novellato art. 21 ter in commento presuppone poi il superamento del vaglio di specialità fra i due illeciti previsto dall’art. 19 del medesimo decreto¹⁸. Il decreto 87/2024 ha quindi operato altri innesti che, a parere di chi scrive, vanno esattamente a completare gli snodi di compatibilità del doppio binario sanzionatorio evidenziati nella sentenza costituzionale 222/2019, già qui citati in nota. La Consulta richiamava l’attenzione dell’Autorità giudiziaria rimettente sull’art. 13 c. 3 del D.L.gs. 74/2000 e il decreto novella il disposto dell’art. 13 bis, cui l’art. 13 rinvia, rimodellando la diminuzione del comma 1 dell’art. 13-bis, spostando il termine per fruire dell’attenuante dall’apertura del dibattimento di primo grado alla chiusura del dibattimento e introducendo una sospensione del processo penale per consentire il completamento dei pagamenti rateizzati in corso non più di tre mesi prorogabili a sei, ma sostanzialmente di un anno¹⁹.

¹⁶ Sulla totale disapplicazione della sanzione penale in materia di market abuse, vedasi SCOLETTA, *Abusi di mercato e ne bis idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercè degli interpreti*, in *Società*, 2019, 545 e ss. con nota critica a Trib Milano 15.11.2018.

¹⁷ In ordine ai potenziali problemi connessi con la riduzione “ultra minimum” in materia di IVA si veda A. TRIPODI, *Prime osservazioni sulla riforma fiscale nella prospettiva del ne bis idem europeo*, cit., 24; altre osservazioni di metodo in MARINO, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie: la teoria dell’afflittività e la pratica della premialità*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 1 ottobre 2024; COLAIANNI, *Ne bis idem*, in *Riforma fiscale decreto sanzioni. Le novità penali e amministrative – I focus del Sole 24Ore*, 2024

¹⁸ Per una rassegna della giurisprudenza di legittimità, scarsamente incline nel ravvisare specialità fra le fattispecie delittuose ex D.Lgs. 74/2000 e le violazioni amministrative v. TURRI, *I reati tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte terza*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1 gennaio 2024.

¹⁹ L’art. 1, c. 1, lett. g), n. 1), prevede che l’art. 13-bis sia così sostituito:

²¹ *Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’articolo 12 se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in*

La Corte Costituzionale nel 2019 invitava il Tribunale rimettente a valutare la circolazione del materiale probatorio e il legislatore del 2024 ha introdotto il comma 1 bis dell'art. 20 D.lgs. 74/2020²⁰. Sempre al fine di assicurare in coordinamento fra le procedure amministrative e penali propriamente dette il legislatore ha introdotto un nuovo articolo che disciplina l'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione²¹.

fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale. 1-bis. Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso».

²⁰ «1-bis. Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato». L'intervento, a parere di scrive, non era propriamente necessario, stante il chiaro disposto dell'art. 238-bis c.p.p. che si applica pacificamente a qualsivoglia sentenza irrevocabile, anche del giudice civile o amministrativo (*ex plurimis*, Cass. Sez. 3, n. 17855 del 19/03/2019 Cc. - dep. 30/04/2019 - Rv. 275702 - 01) ed l'acquisizione ex art. 234 c.p.p. non solo degli avvisi di accertamento ma anche dei processi verbali di constatazione (cfr. Cass. Sez. 3 -, Sentenza n. 26527 del 11/04/2024 Ud. - dep. 05/07/2024 - Rv. 286792 - 01, trattandosi di atti formati al di fuori del procedimento penale)

²¹ «1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.
2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può

2. Le sanzioni amministrative e il principio di offensività: l'incerto percorso applicativo nel diritto tributario di un concetto penalistico.

Condividendo tutte le perplessità già espresse dal professor Aldrovandi nella sua relazione su come sia attualmente intrecciato il processo penale e quello amministrativo, rispetto al complessivo inquadramento dogmatico, che è già stato luminosamente, seppur sinteticamente, esposto, vorrei dedicare soltanto qualche spigolatura al principio di offensività e, brevemente, alle ricadute del principio di proporzionalità. Per cimentarci in una prima glossa al decreto delegato 87 al 2024 di questo giugno, è indispensabile innanzitutto ripercorrere la legge 111 del 2023. Partiamo dalla ricerca nella legge delega dei principi e dei criteri direttivi relativi all'"offensività". Scopriamo presto che in tutta la legge la parola "of-

essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati».

Il tema decampa per portata sistematica dall'ambito di questo contributo, studiato nell'ambito prospettico del *ne bis in idem*. Per una prima lettura v. DE BONIS, *La circolazione e la rilevanza del giudicato tra processo penale e processo tributario: le ricadute della l. 130 del 2022 e gli approdi del d.lgs. n. 87 del 2024*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 1 novembre 2024.

fensività” non è mai citata. E questo è un non piccolo primo problema: la legge delega sicuramente insiste sul principio di proporzionalità, sicuramente parla ampiamente di “*bis in idem*”, ma sull’“offensività” tace. Perché non parla di offensività? Perché, come voleva suggerire il professore Aldrovandi, in realtà è una parte della proporzionalità? L’ampiezza semantica del termine “proporzionalità” è davvero lata²², ma sappiamo che tecnicamente, in diritto, “proporzionalità” indica un concetto e “offensività” un altro. Altro è predicare che la sanzione debba avere un’afflittività coerente con la gravità della violazione, altro è escludere la sanzionabilità per una condotta che effettivamente integra una violazione del precetto ma concretamente non lede il bene giuridico tutelato dalla norma sanzionatoria, ovvero, laddove se ne censuri la legittimità costituzionale, incrimini una mera qualità di autore²³. Non solo, sappiamo anche che l’“offensività” è categoria essenzialmente penalistica.²⁴ E quindi sorge un primo dubbio. Ha cittadinanza l’“offensività” nel diritto amministrativo, seppur tributario?

È noto come la dottrina abbia elaborato il concetto di “offensività”, ragionando sull’ar-

ticolo 49 comma 2 del codice penale. In pratica, le assoluzioni per essere il reato impossibile ai sensi dell’art. 49 secondo comma c.p. sono davvero merce rarissima e sono di regola circoscritte a furti di beni sostanzialmente privi di valore. L’unica emersione vera del principio di offensività, che *per incidens*, è in naturale frizione con il principio di “tassatività”, è recentemente comparsa nel codice penale con l’articolo 131-*bis* (“esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto”, introdotto dal D.Lgs. 28/2015 a sua volta in attuazione della legge 67/2014 che delegava il Governo a decretare in materia di pene detentive non carcerarie e di riforma del sistema sanzionatorio). Tanto premesso sulla limitata applicazione del principio di offensività all’interno del diritto penale positivo (e al di fuori del sindacato di legittimità delle stesse norme per il contrasto con il principio costituzionale di offensività), è concepibile all’interno dell’azione dell’Amministrazione, interamente regolata dal principio di autoritarietà, l’esclusione di una sanzione per difetto di offensività? Dovremmo forse noi, Giudici tributari, discutere se un dato provvedimento dell’Amministrazione sia corretto o meno, non sindacandone la legittimità, ma censurandolo secondo l’insondabile categoria della offensività? Se, come abbiamo ricordato il termine “offensività” ha una sua propria, specifica e tecnica valenza semantica e se nessuna disposizione della legge delega ha delegato il Governo ad introdurlo, è costituzionalmente legittimo il decreto delegato nella parte in cui lo introduce²⁵ o è viziato per eccesso di delega

²² Con particolare riferimento alla proporzionalità retrospettiva in materia sanzionatoria in relazione alla giurisprudenza convenzionale e costituzionale v. VIGANÒ, *La proporzionalità nella giurisprudenza recente della corte costituzionale: un primo bilancio*, in *Studi in memoria di Beniamino Caravita*, Volume I, Napoli, 2024, 1113-1140, disponibile anche in *Sistema Penale*

²³ Per il fondamento costituzionale del principio di offensività secondo il paradigma *nullum crimen sine iniura* argomentato a partire dall’art. 25 comma 2 cost. vedasi Cost. 354/2002. Per una ricognizione sulle radici costituzionali dell’offensività, MANES, *I recenti traccati della giurisprudenza costituzionale in materia di offensività e ragionevolezza*, in *Diritto penale contemporaneo*.

²⁴ Secondo la migliore dottrina lo stesso art. 25, comma 2, Cost. non si applica alle sanzioni amministrative: vedi PALIERO - TRAVI, *Le sanzioni amministrative*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989, 135 ss.

²⁵ Art. 3. Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472. 1. Al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono apportate le seguenti modificazioni: - *omissis* - b) all’articolo 3: 1) dopo il comma 3, e’ aggiunto, in fine, il seguente:

in violazione degli artt. 76 e 77 Cost.? Paradossalmente, solo laddove il termine “offensività” fosse inteso in senso particolarmente lato, quale portato del principio di ragionevolezza e proporzionalità che generalmente informa tutto il diritto sanzionatorio, il decreto delegato potrebbe sfuggire alla censura di legittimità costituzionale²⁶. La rubrica dell’art. 3 del D.Lgs. 472/1997 in precedenza era titolata “Principio di legalità”. Ora il medesimo art. 3 c. 1, lett. b) n. 2), del d.lgs. 87/2024 ha cambiato la rubrica in “Principi di legalità e proporzionalità”. Verrebbe quindi quasi da affermare che il legislatore delegato abbia inserito con non troppa consapevolezza il termine “offensività” all’interno del corpo della norma, ritenendo in ogni caso che l’ “offensività” non fosse principio cardine in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, tanto da non meritare l’intestazione in rubrica, che tiene ora conto della “proporzionalità”, ma non dell’ “offensività”. Ma questa tranquillizzante lettura si scontra con un’ulteriore disposizione, possibile precipitato tecnico del principio di offensività, che troviamo modificata all’art. 6 comma 5-*bis* del D.Lgs. 472/1997, dall’art.

3 c. 1, lett. c) n. 1), del d.lgs. 87/2024: “*non sono punibili le violazioni che non arrecano concreto [enfasi dell’Autore] pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell’imposta e sul versamento del tributo*”. Il decreto delegato condiziona la sanzionabilità alla concretezza del pregiudizio per l’esercizio delle azioni di controllo. Interrogiamoci, tuttavia, sulle concrete conseguenze di questa petizione di principio. Dobbiamo presupporre un legislatore irragionevole che punisce delle condotte che non arrecano concreto pregiudizio nemmeno all’esercizio delle azioni di controllo? Potendo essere anticipata la soglia di punibilità alla fase del controllo, la sanzione punisce la violazione a prescindere dall’aggressione alle ragioni dell’erario. A quale sindacato dovremmo essere chiamati noi giudici tributari in applicazione del novellato art. 6 comma 5-*bis*? L’art. 6 comma 5-*bis* in realtà non può che entrare in conflitto con un’altra norma, che prevede una sanzione amministrativa, di analoga fonte primaria, giusta l’espreso principio di legalità contemplato dall’art. 3 comma 1 dello stesso D.Lgs. 472/1997 e che quindi non potrebbe essere disapplicata *sic et simpliciter* dal Giudice. Sicché o dobbiamo ipotizzare un legislatore insensato che prevede sanzioni per una condotta totalmente indifferente, oppure un ostacolo al controllo c’è; richiedere che l’ostacolo sia “concreto” non semplifica il lavoro dell’interprete, ma pare piuttosto una mera declamazione di principio.

«3-*bis*. La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività».

²⁶ Se, da un lato, spetta evidentemente al legislatore delegante i “principi e criteri direttivi”, cui si deve attenere il legislatore delegato, la giurisprudenza costituzionale si informa a criteri di totalità ermeneutica nell’individuazione degli stessi. Sul punto si veda la sentenza della Corte costituzionale 98/2008, che specifica come “*il contenuto della delega deve essere identificato tenendo conto del complessivo contesto normativo nel quale si inseriscono la legge-delega ed i relativi principi e criteri direttivi, nonché delle finalità che la ispirano, verificando, nel silenzio del legislatore delegante sullo specifico tema, che le scelte del legislatore delegato non siano in contrasto con gli indirizzi generali della medesima*”. Su queste premesse, la citazione dell’ “offensività” nel decreto delegato pare destinata semplicemente a destare qualche perplessità sulla “grammatica” del diritto tributario piuttosto che alimentare realmente una questione di legittimità costituzionale.

3. Il principio di proporzionalità della sanzione declinato nelle modifiche agli istituti della recidiva e continuazione fra affermazioni di maggior rigore e conseguenze applicative di maggior favore.

Venendo, infine, a toccare alcune conseguenze del principio di proporzionalità vorrei richiamare l'attenzione sulle modifiche apportate dal decreto 87/2024 a due istituti del diritto sanzionatorio amministrativo, in realtà, di stretta derivazione penalistica: la continuazione e la recidiva. Sappiamo che nel diritto penale questi due istituti, su presupposti in qualche modo comuni – la pluralità di violazioni – hanno spesso conseguenze nella quantificazione della sanzione assai divergenti. L'istituto della continuazione *ex art. 81 comma 2 c.p.*²⁷ è uno dei più praticati di tutto il codice penale e prevede sostanzialmente al posto del cumulo materiale delle sanzioni (la mera sommatoria delle stesse) il c.d. cumulo giuridico (un aumento della pena base calcolata sulla più grave delle violazioni per quantità spesso minime). L'istituto della recidiva *ex art. 99 c.p.*²⁸, variamente articolato, prevede, invece, un inasprimento della pena per le violazioni commesse dopo una prima condanna. Questi istituti con la legge di depenalizzazione, la n. 689 del 1981, sono in parte entrati anche nelle procedure sanzionatorie

amministrative. Sappiamo che l'articolo 8 c. 1 L. 689/1981 prevede il concorso formale in analogia all'art. 81 c. 1 c.p., mentre l'articolo 8 c. 2 prevede una sorta di continuazione funzionale all'applicazione del cumulo giuridico, che sfugge alla regola del cumulo materiale. E' noto, tuttavia, che la continuazione nei procedimenti sanzionatori amministrativi si applica soltanto in materia di previdenza e assistenza obbligatoria. A prescindere dalla "medesimezza del disegno" dell'autore delle violazioni amministrative (mutuato dal requisito della "medesimezza del disegno criminoso", ma ancor più impalpabile e indeterminato) in materia diversa da quella previdenziale, ad una pluralità di violazioni farà sempre seguito semplicemente una pluralità di sanzioni. Nessuno "sconto", nessun "cumulo giuridico", solo un cumulo materiale. Nonostante la norma sia stata oggetto di infiniti tentativi di ampliamento interpretativo da parte dei difensori dei sanzionati, non è mai intervenuta una particolare giurisprudenza creativa sul punto. Se passo 10 semafori con il rosso, riceverò 10 contestazioni di violazioni amministrative del codice della strada con 10 sanzioni che si sommeranno fra loro. Nessun "bonus"²⁹. Che cosa succede in materia di sanzioni amministrative tributarie? Sappiamo che l'articolo 12 del D.lgs. 472/1997 tratta del cumulo giuridico, mentre l'articolo 7 del medesimo decreto tratta della recidiva. Il decreto 87/2024 è intervenuto su entrambe le disposizioni, lasciando tuttavia all'interprete alcune perplessità.

In ordine alla recidiva, leggendo l'art. 7 comma 3, così come interpolato dal decre-

²⁷ Per un primo e rapido approccio al reato continuato v. COPPI, *Reato continuato*, in *Digesto Pen.*, Torino, 1996.

²⁸ Su presupposti, natura e fondamento v. PITTARO, *Recidiva*, in *Digesto Pen.*, Torino, 1996.

²⁹ Il principio è stato ribadito innumerevoli volte, a seguito di innumerevoli ricorsi: *ex plurimis*, Cass. Civ. sez. 6 - n. 10775 del 03/05/2017 -Rv. 644160 - 01-; in materia di circolazione stradale si veda poi lo specifico art. 198 cds.

to in commento³⁰, *prima facie* sembrerebbe che il legislatore non abbia fatto altro che recepire una sentenza del Giudice di legittimità³¹. La Corte di Cassazione, per alcuni commentatori illuminatamente, aveva stabilito quattro anni or sono che, per dichiarare la recidiva tributaria fosse necessaria la definitività della sanzione amministrativa, o per mancata impugnazione o per irrevocabilità della sentenza di rigetto dell'impugnazione. L'assunto meriterebbe un dibattito che tuttavia ora, di fronte al chiaro dettato normativo, diventa del tutto accademico. Pacificamente in ambito penale la recidività non può che sussistere a seguito di una sentenza di condanna irrevocabile, giacché prima della definitività dell'accertamento della penale responsabilità vige il principio costituzionale della presunzione di innocenza (art. 27 c. 2 Cost.). L'azione amministrativa, al pari degli accertamenti giurisdizionali civili, segue differenti principi. Mentre l'accertamento di responsabilità penale non può fondare alcunché, una sentenza civile di primo grado è per legge immediatamente esecutiva e tutta l'azione amministrativa passa attraverso dei provvedimenti autoritativi che sono efficaci fino a che non siano sospesi o annullati giurisdizionalmente. Sicché la scelta operata dal legislatore non era in alcun modo obbligata. L'opzione intrapresa rischia poi concre-

tamente di essere direttamente abrogante della recidiva che, paradossalmente, si vorrebbe far mostra di rafforzare, aumentando l'aggravamento della sanzione "dalla metà" "al doppio". Quali accertamenti sanzionatori impugnati innanzi al giudice tributario si definiscono, infatti, nel tempo di tre anni? È noto che, a prescindere dai tempi di definizione di primo e secondo grado, in Corte di cassazione i ricorsi pendono normalmente per cinque anni e il *disposition time* non è in vertiginosa riduzione. L'applicazione della recidiva a chi abbia commesso una seconda violazione nei tre anni dall'accertamento della prima sarà quindi concretamente possibile solo per quei contribuenti che, pur non aderendo alle contestazioni, sostanzialmente non si difendono.

Lo studio del cumulo giuridico nello specifico ambito tributario riserva delle sorprese ancora più inaspettate di quelle già riscontrabili nel diritto sanzionatorio amministrativo. I noti istituti del concorso formale e della continuazione, mutuati dal diritto penale, sono particolarmente trasfigurati nell'art. 12 del D.Lgs. 472/1997, così da lasciare all'interprete il dubbio che la sostanza del temperamento sanzionatorio nel diritto amministrativo tributario quasi prescinda da qualsivoglia complessa dogmatica, limitandosi a "scontare" il cumulo materiale per i contribuenti colti in più violazioni. *Ictu oculi* il primo comma dell'art. 12 delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie non può essere ricondotto all'istituto del concorso formale, né del primo comma dell'art. 81 c.p., né del primo comma dell'art. 8 della legge di depenalizzazione: difetta, infatti, l'unicità dell'azione od omissione che fonda, quindi, *aliunde* il regime di favore. Il secondo comma, per contro, imita più da vicino l'istituto della continuazione penale, che, tuttavia, come

³⁰ "Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino al **doppio** [enfasi dell'Autore] nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 del presente decreto o dell'articolo 5-quater del D.Lgs. 218/1997. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità".

³¹ Cass. Civ., Sez. V, 18.6.2020 n. 11831.

già sopra ricordato, in ambito amministrativo ha cittadinanza solo in materia di previdenza e assistenza obbligatorie. Questo preambolo sembra necessario per ricordare come il regime di favore del cumulo giuridico nelle sanzioni amministrative tributarie è *singularis species*.

Tanto premesso, venendo alle novità apportate dal decreto³², il legislatore del 2024, da un lato, ha recepito l'esclusione delle "violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni" – da sempre affermata in giurisprudenza³³ –; dall'altro ha sostituito la precedente formulazione "*commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo*" con l'espressione "*commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo*". Ma l'intervento di maggior *favor* per il contribuente riguarda, a parere dello scrivente, l'inserimento del comma 5-bis che recita: "*Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la*

sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate". La novella disposizione risulterebbe di non semplice raccordo con quanto si continua a leggere all'invariato successivo comma 6 del medesimo articolo 12, che prevede come il concorso e la continuazione siano interrotti dalla constatazione della violazione³⁴.

Ai colleghi Giudici tributari lascio il compito di trovare un ragionevole spazio interpretativo fra queste due disposizioni.

Ringrazio ancora per l'occasione di confronto su questo testo su cui dovremo tutti lavorare.

STEFANO CIVARDI

³² Il d.lgs. n. 87/2024 è intervenuto su tutti i commi dell'art. 12 con le modifiche previste dall'art. 3 c.1, lett.f) nn. da 1) a 8),

³³ *Ex plurimis*, Cass. 10631/2024: "Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall' art. 12, comma 2 , del D.Lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento sono violazioni che attengono all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento" (così, da ultimo, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 8148 del 22/03/2019, Rv. 653340 ; tra le stesse parti Cass., V, n. 4155/2020 e Cass., V, 32606/2021)"

³⁴ Norma indubbiamente vigente e sulla quale ha recentemente argomentato, accogliendo ricorso dell'Amministrazione, la Corte di cassazione: v. Cass. Civ. sez. 5, 6.6.2024 n. 15799, annotata da DORIGO - PROSPERI, *La constatazione dell'illecito interrompe la continuazione*, in *Corriere Tributario*, 1/2025

3. Processo penale e processo tributario: l'efficacia di giudicato della sentenza di assoluzione

SOMMARIO: **1.** L'identità del fatto materiale. Premessa e piano dell'indagine. – **2.** La retrocessione del normativismo formalistico: l'essenza concettuale della riforma e il principio di realtà. – **3.** Disposizione delegante e disposizione delegata: il fatto materiale accertato nella sua storicità (più verosimile). – **4.** Gli elementi strutturali del nuovo rapporto fra processi: la centralità dell'accertamento dei fatti materiali in sede penale. – **5.** *Segue:* unità ordinamentale, pluralità delle giurisdizioni e unicità dei fatti nella loro dimensione storica. – **6.** La sentenza definitiva di assoluzione in seguito a dibattimento e l'accertamento "in positivo" dell'inesistenza dei fatti materiali. – **7.** Identità del fatto materiale, capacità contributiva e obbligazione d'imposta: ancora sull'interpretazione dell'art. 12 delle "preleggi" e sull'interpretazione infratestuale della nuova disciplina alla luce del *ne bis in idem* convenzionale. – **8.** *Segue:* l'interpretazione costituzionalmente orientata, i cardini ordinamentali e quelli del sistema tributario. – **9.** Il "privilegio" di commettere reati. La falsa prospettiva della disparità di trattamento fra contribuenti. – **10.** L'identità delle parti processuali: il pubblico ministero, l'amministrazione finanziaria, la parte civile e la parte offesa dal reato; l'interesse generale, quello pubblico particolare e l'interesse privato. – **11.** *Segue:* l'interesse fiscale, il potere e la ragione di stato. – **12.** La diversità dei riti e delle fasi: le diverse formule assolutorie (art. 530, comma 2, c.p.p.). – **13.** *Segue:* i provvedimenti di "assoluzione" diversi da quelli dibattimentali. – **14.** La sentenza di condanna. – **15.** Per concludere: *l'homme situé* e il "diritto mite".

1. L'identità del fatto materiale. Premessa e piano dell'indagine.

L'elemento intorno al quale ruota la riforma dei rapporti fra processo penale e processo tributario è l'identità del fatto materiale.

Nel nuovo spartito normativo l'accertamento della sua inesistenza consacrata in una sentenza penale pronunciata in seguito a dibattimento e divenuta irrevocabile, produce effetti esterni di giudicato, collegando in questo modo i due processi. Effetti che si dispiegano tanto sul versante sanzionatorio, dando corpo al divieto del *bis in idem* sostanziale, quanto sul terreno contributivo, ancorando la tassazione al fatto espressivo di capacità contributiva accertato nella sua esistenza materia-

le nella sede che il Parlamento ha reputato la più idonea a questo scopo, ossia e per l'appunto, nel processo penale.

È mia convinzione che la nuova disciplina costituisca un avamposto di civiltà giuridica. Non prediligo le iperboli ma, in questo caso, mi sembra che parlare di "avamposto di civiltà" sia il modo più efficace per rappresentare sinteticamente gli effetti della nuova normazione. Non dico che essa sia immune da critiche tecniche, dico un'altra cosa: che gli architravi da essa inseriti esprimono principi di progresso concreto delle tutele delle libertà individuali e degli interessi, compresi quelli comuni. E siccome, per me, in una rinnovata visione dei concetti di ragion fiscale, capacità contributiva e solidarietà, è la giustizia intesa in senso sostanziale lo scopo stesso del diritto, il radicale cambio di modello concettuale

non può che essere visto come un progresso di civiltà.

È su queste premesse che intendo sviluppare la ricerca, muovendo da un breve cenno al principio di realtà e alle teorie che a questo si collegano nella costruzione, per l'appunto, del concetto di giustizia sostanziale, per poi passare ad un'interpretazione, per così dire, pulita della nuova disciplina, una sorta di parte *construens*, scevra da critiche e controdeduzioni interpretative formulate da dottrina e giurisprudenza. Critiche, tuttavia, che non saranno trascurate, ma esaminate solo successivamente, in un'ideale seconda parte o parte *destruens*, dal paragrafo 7 in poi.

Confido, in questo modo, di rendere più agevole e coerente la svolgimento dell'esposizione, senza che un'onda si accavalli su un'altra.

2. La retrocessione del normativismo formalistico: l'essenza concettuale della riforma e il principio di realtà.

La riforma, per come or ora sommariamente tratteggiata, ha un retroterra concettuale che è necessario portare allo scoperto per comprendere il contenuto più profondo della riforma stessa e coglierne pienamente gli spazi innovativi.

Ho appena scritto che la funzione unificante del fatto materiale campeggia nel nuovo spartito. Continuando nella metafora musicale, si può ora aggiungere che il fatto così accertato nel processo penale è divenuto il vero, nuovo direttore d'orchestra.

Non è azzardato sostenere che con questa scelta abbiano iniziato a prender corpo anche nel nostro sistema le teorie del realismo giuridico; teorie che, pur nelle loro

molte sfumature, già da tempo informano quelli nordeuropei e soprattutto fanno da bussola alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia UE¹.

È possibile, o almeno così io auspico, che questo passo sia il primo di un cammino che, come scrivo da tempo, possa dare ampio respiro alla materialità dei fatti e porre il diritto positivo al servizio della persona che di essi è autore e, per suo tramite, al servizio della collettività². Il diritto inteso non come sistema autoqualificante in ragione esclusiva del potere che lo produce e della sua positività formale³, ma come ricerca della sua essenza e del suo stesso contenuto “nella materialità” e “nella realtà”, il diritto inteso come “invenzione”, nella magistrale accezione che di questo sostantivo offerse Paolo Grossi nel tentativo di ri-

¹ Il realismo giuridico ha sostenitori ormai in tutte le democrazie e sistemi costituzionali avanzati, sebbene si componga di una congerie di tesi che all'evidenza qui non possono essere neppure riassunte. Tra i principali studiosi, cfr. A. ROSS, *On Law and Justice*, London, 1958; ID., *Tū - Tū*, ora in *Diritto e analisi del linguaggio*, a cura di U. SCARPELLI, Milano, 1976, 165 ss.; ID., *Direttive e norme*, Milano, 1978, 194 ss.; U. SCARPELLI, *Cos'è il positivismo giuridico*, Milano, 1965, rist., Napoli, 1997; R. ALEXY, *Concetto e validità del diritto*, Torino, 1997; K. OLIVECRONA, *Linguaggio giuridico e realtà*, in *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., 239 ss. e ID., *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, 292 ss.; A.R. TASSONE, *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Riv. dir. amm.*, 2013, 559 ss., specie 565 e 573; G. TARELLO, *Il realismo giuridico americano*, Milano, 1962, 57 ss., 64 ss., 203 ss.; R. GUASTINI, *Il realismo giuridico ridefinito*, in *Revus*, 2013, 97 ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Le ragioni del realismo giuridico come teoria dell'istituzione e dell'ordinamento concreto*, in L. GIANFORMAGGIO, *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*, Torino, 2018, 47 ss.; V. VELLUZZI, *Introduzione*, in AA.VV., *Percorsi del positivismo giuridico*, Torino, 2022, 1 ss.

² Ne ho scritto in più occasioni e da ultimo in *Per principi*, Torino, 2022.

³ M. BARBERIS, *Il diritto futuro e la sua de-positivizzazione*, in *Persona Y Derecho*, 2019, 51 ss., e prima, in termini ancor più convincenti sulla “nuova positività”, L. GIANFORMAGGIO, *Il filosofo del diritto e il diritto positivo*, in L. GIANFORMAGGIO, *Filosofia del diritto*, cit., 29 ss.

conciliare normativismo, costituzionalismo principialista o valoriale, e realtà⁴.

Insisto su questo punto, tanto lo reputo fondamentale per imprimere un'auspicabile svolta al nostro modo di intendere e applicare il diritto, ad iniziare, proprio, dai settori che più di altri vedono in scena lo Stato nell'esercizio dei poteri più penetranti e limitativi della sfera delle libertà individuali, quello coercitivo e quello impositivo.

Per cogliere il senso più profondo di questo ragionamento, sia consentita una breve digressione di teoria generale, con l'auspicio che non sia considerata un vacuo incedere, ma un incedere teso a incastonare l'intero discorso nei principi che la teoria generale elabora ed ordina al fine di razionalizzare l'ordinamento e orientarlo alla coerenza.

È mia convinzione che la realtà sia ciò che il diritto regola in generale bensì nel suo "dover essere" (*Sollen*), ma anche nel suo "essere" (*Sein*)⁵, nella sua concretezza ed anzi e per meglio dire nel suo "già essere" o nel suo "essere realtà condizionata", ma pur sempre realtà⁶. Con una definizione scheletrica, che mi auguro risulti non troppo azzardata, si può affermare che il diritto non è "dovere", ma "essere", anche quando impone e anche quando è condizionato⁷.

È dalla realtà, invero, quella composta da interessi e fatti concreti, che il diritto prende avvio ed è alla realtà che deve tornare

per la protezione più efficace possibile dei "beni della vita", ma anche per non svilire l'interesse collettivo che si amalgama con il ventaglio degli altri interessi che concorrono alla formazione dei principi costituzionali e solo dopo e per derivazione delle leggi⁸.

Il mio non è un rigurgito giusnaturalistico, ma il tentativo di una radicale riconciliazione del diritto positivo con il principio di realtà, giacché solo aderendo a questa visione il sistema può esprimere pienamente la funzione servente alle esigenze sostanziali che il diritto stesso deve adempiere.

Certo e come anticipato, questa scelta impone di mettere in secondo piano le qualificazioni astratte, comprese alcune categorie storicamente acquisite e alcuni modelli interpretativi. È dunque naturale che la prospettiva tratteggiata possa suscitare perplessità, se non ritrosia o addirittura rifiuto, com'è accaduto, mi sembra di poter dire, con alcuni recenti arresti della Corte di Cassazione. Ma proprio qui sta il punto: l'armamentario del formalismo positivista, pur nella magistrale elaborazione di molti concetti che lo hanno contrappuntato, come quello della pluralità degli ordinamenti, compresi quelli processuali o giustiziali, per riprendere la vecchia ma sempre risorgente teoria di Santi Romano, se non riequilibrato in una rinnovata visione, finisce troppo spesso per allontanare la protezione effettiva di quelle esigenze e per rendere il sistema puramente artificiale, incomprensibile agli occhi di chi da quel sistema attende giustizia.

Il principio di realtà contribuisce a superare questo iato o lo riduce grandemente, ricongiungendo, dapprima idealmente e

⁴ P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, 2017.

⁵ La distinzione più netta tra essere e dover essere è stata elaborata – è cosa nota – da H. Kelsen, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, a cura di M.G. LOSANO, Milano, 1994 (ristampa), 35 ss., e Id., *Dottrina pura del diritto*, a cura di M.G. LOSANO, Torino, 1960, già 16 ss.

⁶ Cfr. A. FALZEA, *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, 432 ss.

⁷ L. FERRAJOLI, *Il dover essere del diritto. Un dibattito teorico sul diritto illegittimo a partire da Kelsen*, a cura di P.U. DI LUCIA e L. PASSERINI GLAZEL, Torino 2020.

⁸ J. DERRIDA, *Diritto alla giustizia*, in *Diritto, giustizia e interpretazione*, a cura di J. DERRIDA e G. VATTIMO, Roma-Bari, 1998, già 3 ss.

poi concretamente, la realtà di partenza del procedimento di qualificazione normativa alla realtà da accertare o sanzionare, oggetto di “giustizia” che l’autorità, qui intesa come titolare di una funzione, deve istituzionalmente perseguire.

Il punto qualificante e finale cui tende il diritto – anche il nostro, in nulla diverso da altri orditi e nient’affatto “speciale” – è infatti la “giustizia”, che rifacendoci ad un’avanzata dottrina ritengo di dover configurare alla stregua di “correttezza del contenuto normativo” a petto dei princìpi costituzionali⁹, ad iniziare dal principio personalistico di cui all’art. 2 della Costituzione e dai princìpi di coerenza e non contraddittorietà di cui all’art. 3 della Carta stessa. Princìpi, questi, che sovrastano assiologicamente tutti gli altri e che per forza di cose rinviano alla materialità della persona e degli accadimenti¹⁰. “Correttezza”, pertanto, da verificare vuoi nell’ambito ristretto nel quale la giustizia normalmente alberga, quello processuale, vuoi in quello più ampio nel quale essa si muove come elemento di formazione e controllo delle norme, ossia quello istituzionale.

È “l’*homme situé* in luogo dell’individuo astratto dell’epoca liberale” come ha scritto Marta Cartabia richiamando Georges Burdeau¹¹, a dover orientare il sistema, compreso, per quanto ora interessa, quello processuale.

3. Disposizione delegante e disposizione delegata: il fatto materiale accertato nella sua storicità (più verosimile).

Se questo è il retroterra concettuale, l’origine normativa dell’intervento riformatore è da ricercare nell’art. 20, comma 1, lettera *a*), n. 3, della legge delega n. 111 del 2023. La disposizione conteneva un’indicazione cristallina: i decreti delegati avrebbero dovuto “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevedendo, in coerenza con i princìpi generali dell’ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario, quanto all’accertamento dei fatti medesimi”.

Quel che la legge delega richiedeva, dunque, era la costruzione di un reticolato normativo intorno all’accertamento del fatto materiale, riportato, cioè, alla sua nudità storica¹²; accertamento al quale poi collegare l’effetto estensivo del giudicato nel processo tributario, che la stessa legge delega individuava nell’accertamento espresso in esito

⁹ Sulla teoria della giustizia sostanziale, qui ripresa, cfr. R. ALEXY, *La natura del diritto*, Napoli, 2015, *passim*, ma specie 53 ss.

¹⁰ Che quello personalistico sia il sovrastante principio costituzionale che orienta e ordina tutti gli altri princìpi, ma anche i diritti, i doveri e i poteri pubblici, è cosa ormai assodata, sebbene spesso dimenticata o non considerata adeguatamente, quanto meno nella nostra materia. Sui temi accennati cfr. *ex pluris* BOBBIO, *Letà dei diritti*, Torino, 1990, già *Introduzione* e poi 244 ss.; G. ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge*, Torino, 2009, 117 ss.; A. RUGGERI, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, 17, 2013; V. OMAGGIO, *Saggi sullo Stato costituzionale*, Torino, 2022, 134 ss. Recentemente si veda altresì S. MATTARELLA, *Intervento del Presidente della Repubblica alla giornata conclusiva della 44° edizione del Meeting per l’amicizia tra i popoli*, 25 agosto 2023: “A Camaldoli provarono – nella temperie più drammatica – a disegnare una democrazia, un ordinamento pluralista; fondato sull’inviolabile primato della persona”.

¹¹ M. CARTABIA, *Edipo Re*, in M. CARTABIA e L. VIOLANTE, *Giustizia e mito*, Bologna 2018, 55.

¹² Sul concetto di “fatto”, “verità”, “verosimiglianza”, “probabilità”, fra i tributaristi, si vedano le belle pagine di A. PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, Bari, 2012, 110 ss.

alla sentenza di assoluzione dibattimentale divenuta definitiva.

Il decreto legislativo n. 87 del 2024, riprendendo fedelmente la disposizione richiamata, ha realizzato questo disegno modificando il d.lgs. n. 74 del 2000. L'art. 21-*bis*, comma 1, inserito in quest'ultimo – ed ora l'art. 119, comma 1, del testo unico sulla giustizia tributaria n. 175 del 2024 – dispone che “la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito al dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi”¹³.

La nuova disciplina assegna alla materialità dei fatti un ruolo assorbente. Per la ricerca della loro identità non viene più in considerazione il criterio formale della qualificazione, e per l'estensione degli effetti del giudicato non è più richiesta l'identità dei mezzi probatori, pretesa invece dall'art. 654 c.p.p. Piuttosto, l'accento ora cade solo sulla fattispecie per come accertata nella sua storicità: non più identità dei mezzi di prova, ma identità dei fatti.

Privilegiando un'interpretazione lineare della nuova normazione, conformemente ai criteri indicati nell'articolo 12 delle “Disposi-

zioni sulla legge in generale”, l'esercizio del potere sanzionatorio e di quello impositivo dell'amministrazione finanziaria, al cui “controllo” è preordinato il giudice speciale tributario¹⁴, non può che conformarsi, proprio, alla fattispecie per come accertata nella sua storicità; fattispecie che, in questa dimensione e per stretta logica, non può che essere una e una soltanto.

Avrò modo di riprendere questi aspetti, di richiamare la disposizione ormai abrogata contenuta nell'art. 12 della legge n. 516 del 1982 e verificare l'ambito applicativo dell'art. 119 del testo unico sulla giustizia, già richiamato nei prossimi paragrafi. Per la prosecuzione di questa prima parte dell'indagine, tuttavia, le considerazioni appena svolte si possono ritenere sufficienti perché già ci consegnano un quadro sufficientemente definito della portata della disposizione.

4. Gli elementi strutturali del nuovo rapporto fra processi: la centralità dell'accertamento dei fatti materiali in sede penale.

Dalla lettura del primo comma dell'art. 21-*bis* emergono alcuni elementi strutturali caratterizzanti i nuovi rapporti fra i due giudizi. Il primo attiene al ruolo che in esso riveste il processo penale nell'accertamento

¹³ Il comma 2 prevede che “la sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di cassazione fino a 15 giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio”. Il terzo comma infine dispone che le previsioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, limitatamente all'ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, “anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati”. Su queste disposizioni non intendo soffermarmi nel corso di questo lavoro poiché di piana interpretazione e di semplice applicazione.

¹⁴ Uso a bella posta parole dal significato più generico possibile, sebbene tecnicamente imprecise. E lo faccio per non impegnare la ricerca in ulteriori percorsi di approfondimento, come sarebbero, in questo caso, quelli sulla natura del processo speciale, sulle caratteristiche del potere del giudice, sulla posizione sostanziale e processuale delle parti o sugli elementi costitutivi dell'azione processuale. Anche per riferimenti bibliografici, sia consentito rinviare a A. GIOVANNINI, *Sull'azione processuale e sulla tutela dei beni della vita*, in A. GIOVANNINI, *Per principi*, Torino, 2022, 127 ss.

dei fatti; il secondo riguarda il tipo di pronunciamento al quale la disposizione lega la forza estensiva del giudicato.

Muovo dal primo. Pur mantenendo la regola del c.d. doppio binario, la legge delega ha compiuto una scelta di campo cristallina e radicale: se contenuto in una sentenza irrevocabile d'assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento, il solo accertamento del fatto materiale che assume rilievo nel giudizio tributario è quello compiuto nel giudizio penale. Il che si può agevolmente giustificare – io credo – se s'imposta il ragionamento uscendo dal particolare (o dall'asserito particolarismo del diritto tributario) e si passa al generale dell'ordinamento.

Come scrisse magistralmente Francesco Carnelutti, “il vero è che il diritto si mostra come una sola, immensa, istituzione. [...] dal punto di vista della metodologia ciò vuol dire che guai allo scienziato, il quale, avendo sul suo tavolo un pezzo tagliato dal corpo del diritto, si illuda che quel pezzo formi un diritto intero”. E aggiunse: “avviene così agli scienziati del diritto che per poter studiare questo formidabile meccanismo, lo debbono fare a pezzi. Ma ciò che risulta dal disfacimento non è il diritto, sebbene una parte del diritto [...]. In questo modo ciò che noi osserviamo è piuttosto il cadavere del diritto che il diritto vivo, *perché la vita, cioè la realtà del diritto, non è nelle singole parti ma nel tutto*. Per vedere il *diritto vivo* bisogna arrampicarsi quanto più in alto sia possibile, dove l'occhio possa abbracciare quanto più in largo sia possibile la sua immensa *realtà*”¹⁵ (enfasi di chi scrive).

Altre ricostruzioni, dopo questa del Maestro, sarebbero un fuor d'opera. Mi limito,

perciò, solo ad alcune, marginali osservazioni. Giustificare nella logica dell'unità ordinamentale, come a me pare doveroso fare in questa circostanza, la centralità del processo penale, non vuol dire che questo sia sempre in grado di fotografare la realtà con precisione millimetrica anche quando utilizza prove “piene”, così da fare emergere la “verità” storica: il fenomeno della “sentenza ingiusta” ne è la dimostrazione più lampante¹⁶. Vuol dire, piuttosto, che il processo penale, nella valutazione del legislatore, rimane il sistema più accreditato per accertare gli accadimenti materiali controversi, consentendo alla ricostruzione conseguente di raggiungere un livello di verosimiglianza tale da poter essere ragionevolmente considerata come la sola rilevante per il diritto, giacché la migliore possibile nel momento storico dato¹⁷.

Non sembri un paradosso, ma proprio quanto più è incerta la realtà emergente dall'accertamento amministrativo, maggiore per me è la necessità di legare gli effetti giuridici di questo ad una verifica compiuta con la pienezza dei mezzi istruttori e di quelli probatori. E il processo penale è quello, giustappunto, che offre oggettivamente le migliori garanzie ricostruttive, soprattutto quando celebrato con il rito dibattimentale (Il fatto che il Parlamento abbia ritenuto di escludere la sentenza irrevocabile di condanna può suscitare perplessità. Infatti, non mi sfugge che se la sentenza penale si

¹⁵ F. CARNELUTTI, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (ora ne *I classici della Cedam*).

¹⁶ Rimangono centrali, su questo concetto, le pagine di SEGNI, *Scritti giuridici*, vol. I, Torino, 1965, 369 ss. e prima di P. CALAMANDREI, *Il processo come giuoco*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1957, VI, 53 ss. Si veda inoltre, per considerazioni riferite al diritto tributario, F. BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, 42.

¹⁷ G. DE LUCA, *Il contraddittorio nella formazione della prova e la decisione sulla *quaestio facti**, in *AA.VV., Il libero convincimento del giudice penale*, Milano, 2004, 23 ss.

caratterizza per essere quella dotata di maggiore attendibilità ricostruttiva, mal si concilia questa spiegazione con la scelta di non attribuire ad essa la stessa efficacia di quella d'assoluzione. Su questo aspetto, però, e su temi collegati, v. *infra*, § 14).

D'altra parte, che le cose stiano nei termini appena illustrati o almeno che questa sia stata l'idea del legislatore delegato lo testimonia il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, per il quale le sentenze rese nel processo tributario divenute irrevocabili aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto.

La disposizione dimostra, per così dire, *a contrario*, come sia proprio il legislatore a collocare su piani diversi gli accertamenti risultanti dalla sentenza penale e quelli risultanti dalla sentenza tributaria: vincolanti i primi, con la forza del giudicato, liberamente valutabili, i secondi. E questa diversità si spiega non solo perché nel processo penale, pur potendo essere utilizzate le presunzioni qualificate (art. 192 cod. pen.), sono escluse le prove assunte in assenza di specifiche garanzie e le c.d. "prove nane"¹⁸, ma anche perché quello tributario continua ad essere un processo privo dei connotati istruttori e dibattimentali che invece caratterizzano il procedimento penale. Menomazione che unitamente, ad oggi, alla mancata professionalità del giudice e alla sua dubbia terzietà, depotenzia la sentenza del giudizio tributario in punto di attendibilità e verosimiglianza storica dei fatti.

Ecco perché la "specialità" probatoria del procedimento amministrativo deve cedere il passo alla "pienezza" accertativa della sentenza d'assoluzione. Anzi, lo ripeto: proprio quando l'accertamento tributario è claudicante sul piano della robustezza del corpo probatorio e delle singole prove, come nelle ipotesi in cui la ricostruzione è sorretta da meri indizi o da presunzioni c.d. semplicissime¹⁹, l'approfondimento valutativo compiuto nel processo penale si erge a garanzia della "giustizia sostanziale" e più precisamente della "giustizia nell'imposizione"²⁰, vuoi in punto sanzionatorio, vuoi in punto contributivo²¹.

Estremizzando il ragionamento, nella logica dell'unità ordinamentale e del primato dei principi costituzionali fin qui evocati, si può perfino affermare che la "sede" nella quale avviene questo tipo d'accertamento cessa di avere rilievo. Il profilo ripartitorio del potere decisorio e della funzione d'accertamento – questo è il vero e più profondo motivo, anche se spesso celato, dello sfilacciamento normativo del principio dell'unità della giurisdizione – diventa secondario per l'inverarsi della giustizia sostanziale e della giustizia sostanziale nell'imposizione, ossia dell'imposizione più conforme possibile alla capacità contributiva fondata su

¹⁸ A. NAPPI, *Prova e indizi: la giurisdizione tra razionalità e consenso*, in *Cass. pen.*, 1990, 468 ss.; G. UBERTIS, *La ricerca della verità giudiziale*, in *La conoscenza del fatto nel processo penale*, a cura di G. UBERTIS, Milano, 1992, 27, 45 ss.

¹⁹ Sono quelle disciplinate dall'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972.

²⁰ È un concetto, questo, che ho proposto da tempo in molti miei scritti e che qui non è possibile approfondire. Da ultimo, *Note controvento su interesse fiscale "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, 249 ss.

²¹ Cfr. C. CONTI, P.M. TONINI, *Diritto delle prove penali*, Milano, 2025, già 5 ss., ma per quanto di maggiore interesse ai nostri fini, 685 ss.; P. FERRUA, F. M. GRIFANTINI, G. ILLUMINATI, *La prova nel dibattimento penale*, Torino, 2010, *passim*. Per il processo tributario, cfr. per tutti A. MARCHESSELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, 39 ss.

fatti accertati nella loro esistenza storica nel miglior modo possibile.

In luogo della ripartizione della funzione e del potere, vi è un altro aspetto che assume importanza decisiva, ovvero e come ho appena detto, che l'accertamento dei fatti materiali rilevanti in più contesti giurisdizionali sia reso secondo il più accreditato modello processuale di cui dispone l'ordinamento.

5. *Segue: unità ordinamentale, pluralità delle giurisdizioni e unicità dei fatti nella loro dimensione storica.*

Questa ricostruzione non intende arrecare uno sfregio all'indipendenza e alla libertà di valutazione del giudice tributario o dei giudici della Corte di cassazione, e men che meno intende riportare in auge la discussione sul principio dell'unità della giurisdizione²², al quale poc'anzi ho fatto cenno, in ragione dell'efficacia *erga omnes* della decisione penale, come un tempo si sosteneva²³. Non è questo il mio intendimento. Quel che voglio sottolineare è la necessità di privilegiare canoni interpretativi conformi allo stato costituzionale, che non si esauriscono in quelli dello stato legislativo²⁴. E siccome lo stato costituzionale, come ho già scritto nelle pagine precedenti, pone al centro e sopra tutto la persona e la realtà ad essa riferibile in quanto "*homme situé*", i

fatti ad essa riferibili non possono che essere assunti nella loro unicità materiale.

In questa logica, la pluralità delle giurisdizioni, ossia la ripartizione delle funzioni e dell'esercizio del potere giudiziale, deve essere intesa non come dogma sostitutivo del precedente sull'unità della giurisdizione stessa, ma come criterio meramente servente allo scopo ultimo del diritto, che nello stato costituzionale, lo ribadisco, non può che coincidere con la giustizia sostanziale, quella al servizio della persona e dei soggetti esponenziali che di essa sono espressione. Giustizia che si può predicare esser davvero tale solo se rispettosa della certezza del diritto, per come intesa dalla giurisprudenza sovranazionale in relazione all'art. 6 della carta EDU²⁵, e solo se funzionale alla realtà storica, che di per sé può essere una e una soltanto.

Volendo in poche battute mettere a fuoco il nocciolo del discorso, allora, credo si possa concludere in questi termini: nella dimensione concettuale indicata, i fatti non possono che "essere" o "non essere"; non possono, invece, "essere" e "non essere", indipendentemente, *ça va sans dire*, dalla morale shakespeariana sulla vita.

²² Sul punto è doveroso richiamare Satta, *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 218, specie 223 ss.

²³ Fra i molti, cfr. O. VANNINI, *Manuale di diritto processuale penale italiano*, Milano, 1953, 256.

²⁴ Cfr. V. VELLUZZI, *Le preleggi e l'interpretazione*, Pisa, 2013, 24 ss.

²⁵ Mi riferisco, fra le altre, a Corte EDU, sez. III, *Langu e al. c/ Romania*, n. 25129/06, 21 ottobre 2014 - 21 gennaio 2016 che ha sancito l'estensione dell'efficacia del giudicato su questione già decisa in via definitiva un altro contesto giurisdizionale argomentando che, in caso diverso, si determinerebbe una violazione del principio della certezza del diritto, per come desumibile dall'art. 6, § 1, della Convenzione. Corte EDU, sez. II, *Grazuleviciute c/Lituania*, n. 53176/2917, 14 dicembre 2012 - 14 marzo 2022, afferma che un secondo giudizio sugli stessi fatti già coperti da giudicato, seppure svolto in altra sede giurisdizionale, si risolverebbe in "una seconda possibilità" per lo stato, ipotesi contraria alle regole dello stato di diritto e al giusto processo di cui all'art. 6, § 2, della Convenzione. Similmente, Corte EDU, sez. XII, *Tasoncom s.r.l. c/Moldava*, n. 59627/15, 22 ottobre 2024 - 22 gennaio 2025.

6. La sentenza definitiva di assoluzione in seguito a dibattimento e l'accertamento "in positivo" dell'inesistenza dei fatti materiali.

Raccoglierò nei paragrafi successivi le possibili obiezioni che possono essere sollevate alla tesi prospettata. Mi preme adesso concludere l'esame degli elementi strutturali dei rapporti fra processi per come risultanti dalla novellata normazione.

Il secondo elemento, come si ricorderà, attiene al tipo di provvedimento al quale il legislatore ha agganciato l'efficacia extrapenale del giudicato. Sul punto la legge delega non lascia dubbi: solo la sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di cosa giudicata nel processo tributario.

Come già si sosteneva nel vigore dell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982, convertito con la legge n. 516 del 1982, l'efficacia così determinata vincola il giudice *ad quem* come se la sentenza definitiva costituisse una prova legale sulla verità dei fatti altrove ricostruiti.

La disposizione delegante e quella delegata, tuttavia, non si preoccupano di stabilire se la sentenza dibattimentale debba essere individuata in quella pronunciata, per così dire, con "formula piena" ai sensi del primo comma dell'art. 530 c.p.p., o anche in quella d'assoluzione per "insufficienza di prove", adottata ai sensi del comma 2 dello stesso art. 530²⁶.

Personalmente non ho dubbi nel ritenere che, similmente, del resto, a quanto previsto dall'art. 652, comma 1, c.p.p., solo un'assoluzione pronunciata con "formula piena" possa dare riscontro ragionevolmente "sicuro" della completezza dell'accertamento dei fatti, così da rendere coerente e pienamente ragionevole la riconduzione alla relativa sentenza degli effetti espansivi del giudicato. Questo tipo di assoluzione, infatti, presuppone che il giudice apprezzi, in prima battuta, come sufficiente il ventaglio probatorio relativo ai fatti da accertare. Solo dopo e solo in ragione di questa sufficienza, egli si potrà considerare nella condizione di valutarli nella loro completezza²⁷.

In altre parole, quello che caratterizza il primo comma dell'articolo 530 è un accertamento "in positivo" dei fatti materiali, anche se l'esito finale del processo può coincidere con una sentenza assolutoria perché il fatto non sussiste. Ed è "in positivo" perché il giudice si deve anzitutto preoccupare di verificare la sufficienza del corredo probatorio a sua disposizione.

Ebbene, concludendo sul punto, se le prove utilizzate nel processo penale, comprese le presunzioni semplici di cui fa parola l'art. 192, comma 2, del codice di rito, e se le garanzie di approfondimento assicurate dal dibattimento e semmai dalle risultanze dell'integrazione delle indagini o probatoria disposte dal giudice, sono in grado, per la loro sufficienza e capacità rappresentativa, di rendere "certa" l'insussistenza materiale dei fatti, neppure l'accertamento amministrativo di quei me-

²⁶ Uso volutamente espressioni improprie, quasi colloquiali, così da semplificare l'esposizione e renderla di più immediata comprensione, consapevole che con la riforma del 1988 tali formule non appartengono più al diritto positivo.

²⁷ Qui è impossibile soffermarsi ulteriormente sulla struttura del giudizio proprio della sentenza penale pronunciata ai sensi del comma 1 dell'art. 530 c.p.p. Di recente cfr. L. PRESSACCO, *Contributo allo studio della sentenza penale*, Torino, 2023, 49 ss.

desimi fatti può mantenere l'efficacia che ad essi la legge tributaria riserva in prima battuta²⁸.

7. Identità del fatto materiale, capacità contributiva e obbligazione d'imposta: ancora sull'art. 12 delle "preleggi" e sull'interpretazione infratestuale della nuova disciplina alla luce del *ne bis in idem* convenzionale.

Conformemente al piano d'indagine descritto in premessa, mi faccio carico, a questo punto, di una serie di critiche e indicazioni interpretative di dottrina e giurisprudenza funzionali a limitare o ampliare la sfera applicativa della nuova disciplina, o intese a sollevare questioni di legittimità davanti alla Corte costituzionale, così da determinarne la caducazione.

Il primo e forse più importante aspetto sul quale si è formato il dibattito attiene all'individuazione dell'ambito oggettivo degli effetti esterni del giudicato.

Ho posto in evidenza fin dalle battute iniziali che a mio parere essi comprendono sia l'obbligazione sanzionatoria amministra-

tiva, sia l'obbligazione d'imposta²⁹. Per la giurisprudenza, invece, la questione è dubbia³⁰, giacché per una parte di essa quell'estensione sarebbe riferibile solo all'obbligazione sanzionatoria³¹.

In attesa della pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione³², espongo le mie perplessità sulla fondatezza di questa presa di posizione.

Se è vero, come afferma quella giurisprudenza, che legge delega e decreto delegato racchiudono la disposizione in corpi normativi dedicati alla revisione del siste-

²⁸ Ecco perché gli effetti della pronuncia di assoluzione si possono espandere al giudizio di Cassazione ed ecco perché l'espansione può operare, limitatamente all'accertamento dell'inesistenza dei fatti, nei confronti degli enti e società, ovvero dei soci e associati. Il principio è sempre lo stesso, come si vedrà anche nelle prossime pagine: l'accertamento dell'inesistenza dei fatti materiali rende impossibile assegnare agli stessi funzione costitutiva del presupposto d'imposta, oltre che dell'obbligazione sanzionatoria.

²⁹ Di questi profili ho già scritto, seppure con argomentazioni parzialmente diverse, in contributi precedenti. Cfr., se si vuole, A. GIOVANNINI, *I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 391 ss. (ed anche in *Riv. dir. trib. online*).

³⁰ Hanno sollevato questione di legittimità dell'art. 21-bis davanti alla Corte costituzionale sia la Corte di giustizia tributaria di II grado del Piemonte (ord. 10 marzo 2025, n. 64/2025), sia la Corte di giustizia di I grado di Roma (ord. 13 maggio 2025), con argomentazioni sostanzialmente identiche. Identità che si riscontra anche nelle argomentazioni della V sezione della Corte di Cassazione, nella composizione del Collegio che limita l'efficacia applicativa dell'art. 21-bis (si veda testo e nota successiva). Per questo motivo ed anche per rendere l'esposizione più snella, ho fatto la scelta di affrontare unitariamente i vari temi sollevati sia dalle Corti di giustizia, sia dalla V sezione della Corte suprema.

³¹ Si veda, fra le altre, Cass., Sez. V, n. 3800/2025, con note critiche di M. DI SIENA, *Le asimmetrie parallele e l'efficacia del giudicato penale*, in *Corr. trib.*, 2025, 531 ss.; A. SALVATI, *Innocenti e evasori, la Cassazione verso il terzo binario e oltre*, in *Riv. dir. trib. online*, 20 febbraio 2025; A. MARCHESSELLI, *Dal doppio binario al capolinea giusto processo*, *ivi*, 1 marzo 2025; A. CARINCI, *Quer pasticciaccio brutto del nuovo articolo 21-bis del d.lgs. 74/2000*, in *Il fisco*, 2025, n. 16; F. COLAIANNI, *Prime osservazioni sulla sentenza della cassazione civile N. 3000800 22025 in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Giur. pen.*, 5 marzo 2025. In senso diametralmente opposto, della medesima sezione, in diversa composizione collegiale, si vedano, fra le altre, Cass., Sez. V, n. 23570/2024; n. 936/2025; n. 1021/2025.

³² Si veda ord. interlocutoria della V sezione della Cassazione n. 5714 del 2025, che ha richiesto alla prima Presidente della Corte di valutare la remissione della questione alle Sezioni unite. Su questa ordinanza, *ex pluris*, A. KOSTNER, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle SS.UU. del nuovo art 21-bis D.lgs 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. dir. trib. online*, 20 marzo 2025; A. F. URICCHIO E L. PETRUZZELLA, *Sentenza penale assolutoria nel processo tributario: l'art. 21-bis del d.lgs. 74/2000 tra giudicato e valore probatorio*, in *Il processo*, 2025, 294 ss.

ma sanzionatorio, è indubbio che, dando spazio adeguato al criterio letterale indicato nell'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale (“nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse ...”), il risultato interpretativo non può che essere quello qui sostenuto e indicato nelle pagine addietro, ossia la riferibilità degli effetti da essa previsti anche all'obbligazione d'imposta.

Nessun limite è posto dalla disposizione all'estensione degli effetti della sentenza e volerlo introdurre in via interpretativa porterebbe ad un risultato contrastante, io credo, con il senso “fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse”.

D'altra parte, ad identica conclusione si perviene radicando il processo interpretativo sulla “volontà del legislatore”. Anche senza scomodare le più moderne teorie su questo criterio tese ad ampliare il ventaglio dei soggetti dai quali poter dedurre la reale *voluntas*³³, per convincersi della correttezza della soluzione indicata basta avere l'accortezza di valorizzare sia i lavori preparatori³⁴, sia la scelta compiuta dal legislatore con la redazione del testo unico sulla giustizia tributaria, che, come scritto in precedenza, si è risolta nell'introduzione in seno ad esso dell'articolo 119, con la conseguente abrogazione dell'art. 21-*bis*³⁵.

Questo “passaggio”, liquidato troppo frettolosamente, io credo, da quella giurisprudenza che, nell'economia interpretativa da essa prescelta, lo ha reputato insignificante, merita invece una riflessione aggiuntiva, che riassumo in queste stringate righe: siccome, in generale, le “parole” inscritte nelle leggi delega sono sempre da considerare (almeno) d'interpretazione e siccome, in particolare, per l'art. 21 della legge n. 111 del 2023 il Governo, nell'esercizio della delega concernente la redazione dei testi unici, poteva adottare le soluzioni più idonee a garantire “coerenza logica e sistematica” al sistema, mi sembra innegabile la forza orientativa che assume la preferenza manifestata con la nuova collocazione sistematica della disciplina.

Del resto, come insegna la Corte costituzionale, nell'esercizio della delega il “coordinamento non può essere solo formale” ma può anche condurre ad “emanare norme che rappresentino un coerente sviluppo e un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante” in altri corpi normativi, tenuto anche conto “degli indirizzi generali della stessa delega” e dei suoi scopi³⁶.

sanzioni amministrative e penali (lettera a) e giacché il comma 1 richiamava le imposte sui redditi, l'IVA, gli altri tributi indiretti e i tributi degli enti territoriali, mi sembra ragionevole ritenere che l'art. 119 possa essere applicato anche per violazioni relative a tributi diversi da quelli originariamente ricompresi nell'ambito applicativo dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74, senz'altro coincidente con le imposte sui redditi e l'IVA, ma non per reati non tributari. In questo modo si riesce a dare soluzione ragionevole ad una altrimenti evidente antinomia fra il nuovo art. 119 e il comma 4 *bis* dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993 sulla deducibilità dei costi da reato, che si riferisce alle sentenze rilevanti solo in materia di imposte sui redditi e che, proprio per questa delimitazione, si può per me considerare ancora in vigore giacché “speciale”.

³⁶ Corte Cost. n. 341 del 2007 ed anche n. 98 del 2008 e n. 153 del 2014. Per un'analisi molto ampia della giurisprudenza della Corte cfr. R. NEVOLA, D. DIACO, *La delega della funzione legislativa nella giurisprudenza costituzionale*, in *cortecostituzionale.it*, 2018, 18 ss.

³³ Cfr. di NUOVO V. VELLUZZI, *Le preleggi*, cit., 40 ss.

³⁴ V. VELLUZZI, *op. ult. loc. cit.*

³⁵ La questione ulteriore che può sorgere, a seguito della nuova collocazione, attiene ad un eventuale ampliamento della sfera applicativa dell'efficacia del giudicato a violazioni diverse da quelle relative alle imposte sui redditi e all'IVA. La soluzione, a mio avviso, va ricercata nell'art. 20 comma 1, lettera a), della legge delega n. 111 del 2023. Poiché la previsione dell'estensione degli effetti del giudicato era contenuta nella parte comune alle

Se è così, per afferrare la reale volontà del legislatore delegato non sarebbe corretto espungere dall'interpretazione la collocazione ora riservata alla disposizione, collocazione che rafforza o almeno chiarisce senz'altro il suo intendimento originario.

Vi è un ultimo argomento di stretta interpretazione da prendere in considerazione per verificare la fondatezza della tesi restrittiva.

L'art. 21, comma 2, primo alinea, del d.lgs. n. 74, dopo aver collegato, per i soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 19, comma 2 (persone fisiche, quando la violazione è stata commessa dai loro rappresentanti o dipendenti; enti e società), la eseguibilità della sanzione amministrativa irrogata ma non riscossa, giacché sospesa *ex lege*, alle ipotesi in cui il procedimento penale sia stato definito con "provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento per irrilevanza penale del fatto", precisa, nel secondo alinea, che "Resta fermo quanto previsto dagli articoli 21-*bis* e 21-*ter*".

Ora, sulla base di questo riferimento si potrebbe argomentare che l'estensione degli effetti della sentenza assolutoria prevista dall'art. 21-*bis* costituisce, semplicemente, una deroga al regime della riscossione della sanzione amministrativa a favore di enti e società ovvero a favore della persona fisica nel cui interesse ha agito il dipendente o il rappresentante, quando la sentenza stessa accerti l'insussistenza materiale del fatto.

Seguendo questa ipotesi interpretativa, la restrizione dell'efficacia extrapenale della sentenza assolutoria alla sola sfera sanzionatoria deriverebbe o almeno troverebbe conferma, proprio, nell'inciso contenuto nel comma 2, secondo alinea, dell'art. 21. E questa sorta di *caviat* alla cui luce interpretare l'art. 21-*bis* trarrebbe giustificazione dal divieto del *bis in idem* di fonte sovranazionale,

comprendivo del divieto di plurimi procedimenti e delle pronunce assolutorie. Anzi, si potrebbe dire che la disciplina domestica così composta supererebbe perfino i limiti imposti dalla giurisprudenza convenzionale, giacché quel divieto, in forza dell'art. 21-*bis*, sarebbe applicabile anche quando tra fattispecie e procedimenti sussiste una "stretta connessione materiale o temporale", essendo il fulcro della riforma, come ribadito più volte, l'identità materiale del fatto.

La ricostruzione è senz'altro ingegnosa, ma a mio parere non è condivisibile per la parte *destruens*. Il primo e fondamentale motivo su cui si radica la mia convinzione è che la locuzione "resta fermo quanto previsto dall'art. 21-*bis*" non esclude affatto che questa disposizione si riferisca anche al tributo. Pure ad ammettere che il *caviat* sia stato introdotto per derogare all'esecuzione dell'obbligazione sanzionatoria, ciò non significa che l'efficacia extra penale della sentenza d'assoluzione non possa estendersi all'obbligazione d'imposta: per l'art. 21-*bis*, l'una cosa non esclude l'altra. Del resto, se il legislatore delegato non avesse avuto, forse, un timore di cui ora scriverò, la deroga alla riscossione della sanzione amministrativa nell'ipotesi di sentenza irrevocabile di assoluzione non avrebbe avuto bisogno di quell'inciso. Essa avrebbe potuto operare direttamente sia per le persone fisiche in forza del comma 1 dell'art. 21-*bis*, sia per gli enti e società, loro soci o associati, ovvero per le persone fisiche la cui violazione è stata commessa da un loro rappresentante o dipendente, in forza del comma 3 dello stesso articolo. Ma per la determinazione degli effetti della sentenza assolutoria ai sensi dell'art. 21-*bis*, ciò non avrebbe impedito di affiancare a quelli relativi al profilo sanzionatorio, gli effetti concernenti il profilo impositivo. D'altra parte, limitare l'am-

bito applicativo di una disposizione, ossia dell'articolo 21-*bis*, che al suo interno non contiene limitazione alcuna, mediante una diversa norma che può avere più significati sistematici, come subito si vedrà, sarebbe un'operazione anche di dubbia correttezza metodologica in punto interpretativo.

È plausibile, infatti, che tale locuzione debba essere interpretata come espressiva non tanto o non soltanto di una deroga al meccanismo della riscossione, quanto di una specifica preoccupazione del legislatore che, attraverso di essa, ha inteso risolvere: considerata l'importanza del criterio dell'identità materiale dei fatti nella logica della riforma, per il legislatore delegato non dovevano sorgere o permanere incertezze sull'applicazione dell'art. 21-*bis* anche alle violazioni escluse dal primo alinea del comma 2 dell'art. 21 riferite a enti e società. Tutte le violazioni, cioè, se i fatti materiali ad esse riferibili erano accertati come inesistenti, avrebbero dovuto essere "cancellate" in ragione dell'efficacia extra penale della sentenza d'assoluzione. Così come, in caso di condanna, il carico punitivo complessivo avrebbe dovuto essere ridotto secondo la disciplina dell'art. 21-*ter*; indipendentemente dal meccanismo previsto dal primo alinea del comma 2 dell'art. 21. Di qui l'espresso richiamo delle due disposizioni.

Per onestà intellettuale e per meglio chiarire, va detto che il meccanismo applicativo derivante dalla riforma presenta una certa complessità, richiedendo un'interpretazione combinata – non sempre lineare – di diverse disposizioni. Fra queste il comma 2-*bis* dello stesso art. 21, per il quale la "disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-*quinqüesdecies* del decreto

legislativo 8 giugno 2001, n. 231". In ragione di questa norma, il timore del legislatore è stato quello, io credo, che la sanzione amministrativa per le violazioni tributarie per le quali non fosse prevista una sanzione dipendente da reato rimanesse esclusa dagli effetti extrapenali della sentenza d'assoluzione perché il fatto non sussiste. E ciò in quanto le società o gli enti responsabili di siffatte violazioni, per un verso non appaiono "coperti" dal medesimo comma 2 *bis* dell'art. 21, e per un altro verso, tuttavia, rimangono responsabili per la sanzione amministrativa tributaria in forza del comma 2 dell'art. 19, che, derogando al principio di specialità disciplinato nel comma 1, stabilisce il permanere della loro responsabilità per la sanzione amministrativa.

Seguendo questa ricostruzione, si può spiegare anche il richiamo compiuto all'art. 21-*ter* dal più volte citato comma 2, secondo alinea, dell'art. 21. Nel caso di sentenza di condanna, mentre per le società ed enti ai quali è riferibile una violazione sanzionata anche dalla legge n. 231, la riscossione della sanzione amministrativa tributaria è esclusa automaticamente per il combinato disposto del comma 2, primo alinea, e del comma 2 *bis* del medesimo art. 21, per le società ed enti ai quali sono riferibili violazioni escluse dalle pene comminate dalla legge n. 231, la mitigazione del carico punitivo è affidata all'art. 21-*ter*. E dunque, nel rispetto del principio di proporzionalità e del *ne bis in idem* convenzionale, sarà l'ultimo giudice chiamato alla decisione, oppure l'Agenzia delle entrate, a valutare la riduzione del suddetto carico.

Concludendo sul punto, mi pare si possa dire con ragionevole certezza che neppure con questa tortuosa interpretazione sarebbe giustificabile la riduzione dell'ambito oggettivo di applicazione del giudicato al solo profilo sanzionatorio.

8. *Segue: l'interpretazione costituzionalmente orientata, i cardini ordinamentali e quelli del sistema tributario.*

Vi sono poi due considerazioni d'ordine costituzionale che corroborano ulteriormente la tesi prescelta e consentono, dal mio punto di vista, di ritenere definitivamente risolto il dilemma di cui si discute.

Anzitutto, se davvero l'efficacia extrapenale riguardasse solo il profilo sanzionatorio, la riforma avrebbe partorito, per così dire, un topolino, o più esattamente un sistema ancor più schizofrenico del precedente³⁷, per il quale già poteva valere il dettato evangelico “non sappia la tua mano sinistra quel che fa la tua destra” (Mt., 6.3).

Rispetto al passato l'asimmetria sarebbe ancor più ingiustificabile. Perfino quel sacro insegnamento risulterebbe inadeguato e lo dovremmo modificare in questo: “non sappia il pollice della tua mano sinistra quel che fa l'indice di quella tua stessa mano”.

La schizofrenia, infatti, sarebbe non solo esterna, fra processi, come senz'altro era nel passato, ma perfino interna, in seno all'*idem factum* oggetto della cosa giudicata. Una soluzione simile eliderebbe alla radice lo scopo perseguito dal legislatore e chiaramente desumibile sia dai principi e criteri direttivi della delega, sia dalle disposizioni dei decreti delegati, tutti orientati a garantire la più estesa omogeneità possibile

fra procedimenti e fra procedimenti e processi³⁸.

Restringere l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 21-*bis*, dunque, finirebbe per lasciare sul campo un cadavere normativo, un sistema censurabile sia per irragionevolezza, sia per incoerenza e contraddittorietà della qualificazione dei fatti e degli effetti. Ed inoltre lo sarebbe per incongruenza, per come si vorrebbe forgiare la norma estrapolandola dalla disposizione per il tramite di quell'interpretazione³⁹.

Vi è un ulteriore ordine di motivi, sempre di rilievo costituzionale, che depone incontrovertibilmente a favore della tesi qui propugnata. La via d'uscita definitiva la offre l'art. 53, comma 1, Cost., letto alla luce del principio personalistico per come pacificamente dedotto dall'articolo 2 della Carta stessa⁴⁰. Principio, lo sottolineo nuovamente, che sovrasta assiologicamente tutti gli altri e che, per questo motivo, guida, sorregge o limita l'interpretazione di tutti i principi e di tutti gli interessi pur costituzionalmente previsti, compreso quello della capacità contributiva.

³⁷ Molto lucidamente, G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 502 ss.

³⁸ Che le cose stiano in questi termini è testimoniato da due norme, invece trascurate dalla giurisprudenza e anche, mi sembra, dalla dottrina. Mi riferisco ai novellati artt. 129 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale e 32 del d.P.R. n. 600 del 1973. Di essi dirò anche successivamente, ma per ora è sufficiente farne un semplice richiamo. Per la prima, il pubblico ministero dove dare notizia alla competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate dell'imputazione di uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 e, per la seconda, l'Agenzia, ricevuta la comunicazione, dovrà rispondere senza ritardo, trasmettendo anche al competente comando della Guardia di finanza l'attestazione sullo stato di definizione della pendenza. Queste disposizioni saranno riprese nel successivo § 10; per adesso è sufficiente averle richiamate.

³⁹ Considero presupposta la conoscenza della differenza fra disposizione e norma e del concetto di creazione della norma per il tramite dell'interpretazione. Per tutti, cfr. G. ALPA, *I principi generali*, Milano, 2023.

⁴⁰ Si veda *retro*, § 2.

Ebbene, “realtà” ed “effettività” del presupposto sono ormai considerati requisiti strutturali del concetto di capacità contributiva. Sul punto non è lecito nutrire dubbi⁴¹. E allora, come sarebbe possibile considerare tassabile una ricchezza che si vorrebbe espressa da fatti materialmente inesistenti giacché così accertati per il tramite di un giudizio che al fine della loro ricerca storica è stato reputato dal Parlamento il più attendibile fra quelli previsti dall’ordinamento?

La tassazione – questo è il nocciolo del discorso – si deve sempre approssimare alla capacità contributiva ricostruita il più conformemente possibile alla realtà storica⁴². Solo così si omaggia l’art. 53 della Carta, perché solo in questo modo si dà corpo alla “giustizia sostanziale nell’imposizione”. Vero è che l’inesistenza del fatto materiale accertata con un procedimento istruttorio e dibattimentale in grado di garantire la migliore verifica possibile della corrispondenza del fatto processuale alla sua storicità elide di per sé il fondamento del dovere contributivo.

Lo ripeto a scampo di equivoci: nella dimensione della materialità e della storicità dei fatti, questi non possono che “essere” o “non essere”; non possono, invece, “essere” e “non essere”.

Se s’intendesse sostenere la scelta di collegare al medesimo fatto materiale effetti giuridici di segno diverso o opposti, la contraddizione che si insinuerebbe non produrrebbe conseguenze soltanto processuali, ma riverbererebbe sul piano costituzionale, con riguardo vuoi al primo comma dell’art.

53, vuoi e specialmente all’art. 3 Cost., ovvero al canone della razionalità normativa dal quale discendono i vincoli di ragionevolezza, coerenza e non contraddittorietà delle qualificazioni dei fatti e degli effetti, nonché di congruità delle norme per come risultanti dall’opera interpretativa.

9. Il “privilegio” di commettere reati. La falsa prospettiva della disparità di trattamento fra contribuenti.

Si potrebbe osservare, a questo punto, che la ricostruzione proposta introduce una discriminazione a danno di chi realizza comportamenti privi di colorazione penalistica⁴³. A differenza del contribuente che commette un reato, quello che non lo commette non può che affidarsi alla ricostruzione dei fatti per come indicati nell’avviso d’accertamento e rimanere, per così dire, in balia delle prove istruite dall’amministrazione, talvolta coincidenti con meri indizi o con presunzioni non qualificate. L’inesistenza, poi, di reali poteri istruttori del giudice tributario e l’impossibilità di questi di acquisire prove ulteriori o diverse da quelle indicate dalle parti negli atti di causa, se non nei limitatissimi spazi concessigli dall’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, renderebbe ancor più manifesta questa disparità.

⁴¹ La letteratura sul punto è sterminata. *Ex pluribus*, cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999, 345 ss.

⁴² Considerazioni importanti in A. PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze*, cit., 343 ss.

⁴³ Il punto, come detto, è posto in evidenza sia nelle ordinanze di remissione alla Corte Costituzionale delle Corti di giustizia tributaria, sia nelle sentenze della V Sezione della Cassazione favorevoli ad un’interpretazione restrittiva della disciplina e sia nell’ordinanza interlocutoria della stessa Sezione. In dottrina, A. MARCHESELLI, *La prova*, cit., 156 ss.

Sì potrebbe replicare fin da subito che le cose, in realtà, stanno diversamente. Le presunzioni “semplicissime”, anzitutto, sono funzionali alla ricostruzione dell’ammontare del maggior reddito accertato o del maggior volume d’affari e non anche per ricostruire i fatti sui quali si radica l’inferenza. E anche quando impropriamente utilizzate, come spesso accade, per ricostruire i fatti, il giudice tributario può comunque considerarle insufficienti ai fini probatori alla luce dell’art. 7, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992⁴⁴.

A questa prima replica se ne potrebbe aggiungere un’altra, osservando che, se la disciplina del processo tributario non avesse contenuto previsioni limitative dei mezzi probatori, l’efficacia extrapenale del giudicato secondo la disciplina dell’art. 654 c.p.p. sarebbe stata ammessa fin dal principio, in forza, proprio, di siffatta previsione⁴⁵. E in ciò sarebbe stata vista non una deroga al “doppio binario”, discriminatoria della posizione di alcuni contribuenti, ma l’estensione di una regola generale (applicata, tuttavia, anche alle sentenze di condanna)⁴⁶.

Infine si potrebbe argomentare che la discriminazione, se davvero fosse tale, insisterebbe anche nella prospettiva interpretativa sposata da alcuni denunciati. Infatti, restringere l’applicazione dell’art. 21-*bis* all’obbligazione per sanzioni non la eliminerebbe. Semplicemente lascerebbe la situazione tal quale, limitandone le conseguenze al solo versante sanzionatorio.

La dialettica che in questo modo si creerebbe, tuttavia, potrebbe lasciare il dibattito aperto, giacché, in effetti, nessuna delle argomentazioni introdotte è dotata di forza risolutiva.

È possibile, allora, che le strade da battere siano altre.

La prima. In un’analisi che s’intenda portare avanti con il rigore del metodo scientifico, il fatto che un processo assicuri minori garanzie di attendibilità nella ricostruzione dei fatti rispetto alla loro realtà storica non è motivo sufficiente per eliminare l’estensione delle maggiori garanzie tipiche di un diverso processo. Riducendo le tutele per alcuno, infatti, non si innalzano per l’altro, piuttosto si compie un’opera di appiattimento delle stesse verso il basso. Certo, questa riduzione livellerebbe tutti i contribuenti, ma non risolverebbe affatto la questione di fondo che emerge dalle scelte compiute dal legislatore delegante e da quello delegato, ossia la necessità di ancorare l’esercizio dei poteri coercitivi e impostivi dello Stato – e dunque l’esercizio dei poteri più penetranti di cui esso dispone a petto delle libertà individuali – ad una realtà processuale caratterizzata dalla maggiore attendibilità e verosimiglianza possibili.

⁴⁴ Per riferimenti bibliografici e giurisprudenziali su questa disposizione e sulle presunzioni, sia consentito rinviare a A. GIOVANNINI, *L’onere della prova nell’accertamento analitico-presuntivo*, in *L’onere della prova*, a cura di F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. TOSI, Padova, 2024, 1204 ss. Anche A. MARCHESELLI, *La prova*, cit., 157 e 158, valorizza il comma 5-*bis* dell’art. 7 per superare o almeno attenuare la questione sulla disparità di trattamento fra contribuenti.

⁴⁵ Questa è la conclusione logica alla quale si dovrebbe arrivare seguendo il costante *refrain* di dottrina e giurisprudenza. Personalmente credo che l’art. 654 c.p.p. non sarebbe stato applicabile neppure se nel processo tributario, in passato, non vi fossero state limitazioni ai mezzi di prova. La disposizione è infatti costruita per controversie radicalmente diverse da quelle fra amministrazione finanziaria e contribuente, essendo scritta per liti fra privati o per le ipotesi in cui dall’accertamento penale derivano diritti soggettivi o interessi legittimi. Ipotesi, queste, estranee (normalmente) alle liti in materia tributaria secondo i modelli procedimentale e processuale in vigore.

⁴⁶ Il problema, in verità, si sarebbe aperto su un diverso versante:

quello della costituzione dell’amministrazione come parte civile. Sul punto si veda infra, § 10 e note

In altre e conclusive parole, non è negando le maggiori garanzie che si aumentano quelle mancanti⁴⁷.

Ora, se il ragionamento è corretto dal punto di vista logico, come a me sembra, è possibile prevedere l'esito che potrebbe avere un giudizio davanti alla Corte costituzionale. Mi sembra molto probabile che essa possa rigettare la questione giacché un suo intervento demolitorio finirebbe soltanto per sottrarre garanzie, mentre non ne determinerebbe l'estensione. Risultato, questo, al quale la Corte ritiene normalmente di non poter arrivare perché estraneo alla sue funzioni e allo scopo stesso del suo agire.

I giudici di palazzo della Consulta, d'altra parte, potrebbero avvalersi di un'argomentazione "sostanziale" molto stringente per la loro decisione. Ed eccoci alla seconda strada, che potrebbe essere battuta, appunto, anche dalla Corte.

Privilegiando una visione sistematica, non sarebbe infondato giustificare la predilezione accordata all'accertamento compiuto in sede penale in forza della peculiarità e importanza delle fattispecie oggetto di riscontro. La loro rilevanza alla stregua di elementi costitutivi di reati collegati a soglie di punibilità, che già ne testimoniano la particolare gravità, nonché l'insidiosità di alcuni comportamenti, ai quali si accompagnano fatti materiali il cui accertamento richiede verifiche complesse, come ad esempio possono essere quelli collegati ai delitti di dichiarazione fraudolenta, potrebbero di-

venire elementi a supporto della scelta del legislatore della riforma. Scelta che, valutata alla luce di queste considerazioni, cesserebbe di esser qualificabile come discriminatoria, divenendo fondativa di un sistema differenziato.

10. L'identità delle parti processuali: il pubblico ministero, l'amministrazione finanziaria, la parte civile e la parte offesa dal reato; l'interesse generale, quello pubblico particolare e l'interesse privato.

Un'altra osservazione a sostegno dell'esigenza di limitare gli effetti estensivi del giudicato potrebbe fare leva sul fatto che nel processo penale l'amministrazione finanziaria non può normalmente rivestire la qualità di parte⁴⁸. L'impossibilità per la stessa, nella generalità dei casi, di costituirsi parte civile quanto al credito per imposta⁴⁹, non le consentirebbe di spiegare le difese a supporto della sua pretesa. E ciò a differenza di quanto previsto per i soggetti privati, sia dall'art. 652 del codice di rito, che lega alla costituzione del danneggiato

⁴⁷ Vero è che, se di illegittimità s'intende parlare, lo si deve fare per la disciplina manchevole, non per quella che accorda una protezione superiore. Il tema centrale, ancora una volta, è allora quello della riforma strutturale del procedimento d'accertamento e del processo speciale, ma finché si continuerà ad eludere questo aspetto e non si recideranno i nodi gordiani che tuttora comprimono le tutele delle parti (di tutte le parti), la soluzione non potrà essere adeguatamente perseguita.

⁴⁸ Anche questo aspetto emerge sia nelle ordinanze di remissione alla Corte Costituzionale delle Corti di giustizia tributaria, sia nelle sentenze della V Sezione della Cassazione.

⁴⁹ Per una ricostruzione generale del tema, si veda F. CALLARI, *La costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. GIOVANNINI, I, Milano, 2016, 1207 ss. La questione si può tuttavia ritenere superata, in senso negativo, in ragione di un'importante e condivisibile pronuncia delle Sezioni unite della Corte di cassazione e di successivi arresti della medesima Corte. Cfr. *ex pluris*, Cass., SS.UU., 12 ottobre 2022, n. 29862.

l'estensione nel giudizio civile dell'efficacia della sentenza di assoluzione; sia dall'art. 654, per il quale l'efficacia extrapenale della sentenza, compresa quella di condanna, nei giudizi civili o amministrativi diversi da quelli per danno opera solo nei confronti di chi sia stato parte, e così dell'imputato o della parte civile.

L'argomentazione è suggestiva, ma infondata. L'art. 652 è infatti costruito intorno alle posizioni di soggetti privati che agiscono per il risarcimento del danno nei confronti di altri soggetti privati. Non è pensato, invece, per i soggetti investiti della tutela degli interessi pubblici, che all'esito dello svolgimento delle proprie funzioni non reclamano un danno, ma un diritto di credito fondato su un diverso titolo, ossia, com'è per l'amministrazione finanziaria, sulla legge e prima sull'art. 2 e sull'art. 53 della Costituzione.

Similmente si può dire per l'art. 654. Certo, anch'esso fa riferimento alle parti costituite nel giudizio penale, ma lo fa limitatamente ai fatti dal cui accertamento dipende il riconoscimento di diritti o interessi legittimi, ossia limitatamente ad ipotesi in cui sia sempre un soggetto privato, gioco-forza portatore di un interesse privatistico, a poter agire, in diversa sede, nei confronti di un altro privato o di una pubblica amministrazione.

Nel nostro caso, invece, oggetto d'accertamento nel processo penale sono i fatti materiali costitutivi dell'obbligazione sanzionatoria e dell'obbligazione d'imposta, non di quelli costitutivi di un'obbligazione risarcitoria o di altre posizioni privatistiche fondative di diritti soggettivi o interessi legittimi. E lo sono in relazione ad un soggetto pubblico, ossia e per l'appunto, l'amministrazione finanziaria.

Se è così, le due norme non possono essere riprese a *tertium comparationis* e poste, come tali, a fondamento di un giudizio

di legittimità costituzionale della nostra disposizione, né essere invocate per restringerne l'ambito applicativo in via interpretativa.

Questa argomentazione, tuttavia, non è ancora sufficiente per ritenere chiuso il discorso. Per farlo è infatti necessario che la novellata disciplina esca indenne anche da un confronto diretto con alcune disposizioni costituzionali, fra le quali l'art. 3, l'art. 24 e l'art. 111. In questa prospettiva, l'interrogativo al quale occorre dare risposta si può riassumere in questi termini: sebbene l'amministrazione non si possa costituire parte civile, l'interesse ad essa riferibile si può ritenere ugualmente tutelato?

La risposta per me deve essere senz'altro affermativa, sebbene una parte della giurisprudenza sia di contrario avviso⁵⁰. I motivi del mio convincimento sono plurimi.

In primo luogo l'amministrazione può costituirsi e intervenire ai sensi dell'art. 90 c.p.p., per il quale "La persona offesa dal reato, oltre ad esercitare i diritti e le facoltà ad essa espressamente riconosciuti dalla legge, in ogni stato e grado del procedimento può presentare memorie e, con esclusione del giudizio di cassazione, indicare elementi di prova".

La persona offesa non è parte processuale in senso tecnico, certo, ma non v'è dubbio che ad essa il codice, specie dopo le modifiche recentemente apportate, riconosca una serie di prerogative che possono senz'altro porla nella condizione di far valere in proprio il materiale probatorio relativo ai fatti materiali costitutivi della pretesa impositiva e porla nella condizione di assumere talune iniziative processuali e inter-

⁵⁰ Corte Giustizia tributaria II grado Piemonte, ord. remissione Corte Cost. n. 64/2025, già citata.

locutorie con il giudice, il procuratore generale, il P.M., in grado di corredare la sua posizione di significative garanzie difensive.

Vi è poi un secondo ordine di motivi, per me determinante. L'interesse riferibile all'Agenzia delle entrate, specie se si qualifica come *munus* dello Stato rispetto alla titolarità dell'interesse, è in ogni caso protetto dalla figura del pubblico ministero. L'azione di questo, infatti, persegue istituzionalmente la tutela di interessi generali e dunque di interessi che vanno oltre il ristretto recinto dell'interesse alla repressione dei reati. E fra questi non può che rientrare quello riferibile all'Erario, che è una porzione dell'interesse generale alla cui salvaguardia il pubblico ministero può ed anzi deve provvedere.

Può essere d'ausilio ricordare che, nell'interpretazione della Corte costituzionale, il P.M. è "l'imparziale promotore, a fini di giustizia, dell'intervento decisorio del giudice". Anche il pubblico ministero "è infatti, al pari del giudice, soggetto soltanto alla legge [...]", e perciò "agisce esclusivamente a tutela dell'interesse generale", perseguendo solo "fini di giustizia", fine che incarna il "principio della ricerca della verità reale, che permea tutto il processo penale, dalla fase delle indagini preliminari a quella dibattimentale a cagione dell'interesse pubblico che determina il processo medesimo"⁵¹.

In questa prospettiva, allora, si può ben dire che l'interesse riferibile all'amministrazione non sia estraneo all'interesse generale tutelato dalle funzioni del pubblico ministe-

ro, ma che, anzi, ne sia parte, rappresentandone una porzione⁵².

Del resto, per garantire omogeneità alle conoscenze, alla circolazione delle informazioni e anche del corredo probatorio, la riforma ha stretto un legame molto forte, che va al di là di quanto previsto dall'art. 331 c.p.p. e dalle disposizioni di settore, tra pubblica accusa e amministrazione. L'art. 129 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura prevede ora che il pubblico ministero dia notizia alla competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate dell'imputazione di uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e l'ultimo comma dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che l'Agenzia, ricevuta la comunicazione, risponda senza ritardo, trasmettendo anche al competente comando della Guardia di finanza l'attestazione sullo stato di definizione della pendenza⁵³.

Probabilmente queste disposizioni avrebbero meritato formulazioni meno stringate, ma, ragionando con senso di concretezza, riesce evidente come per il loro tramite si sia inteso legare a fil doppio l'azione del pubblico ministero ai risultati dell'istruttoria primaria compiuta dall'amministrazione e all'attività svolta in contraddittorio o spontaneamente dal contribuente nel pro-

⁵¹ Corte Cost. n. 148 del 1963; n. 96 del 1975; n. 72 del 1991; n. 88 del 1991; n. 190 del 1970. In letteratura, anche per ampi riferimenti bibliografici ed ulteriori giurisprudenziali, si veda A. GUSTAPANE, *Il ruolo del pubblico ministero nella Costituzione italiana*, Bologna, 2012, 237 ss.; C. MORSELLI, *Pubblico ministero*, in *Digesto, Disc. pen.*, X, Torino, 1995, 476 ss.

⁵² Scrive A. PIZZORUSSO, *La magistratura nel sistema politico e istituzionale*, Torino, 1985, 161: "carattere comune alle funzioni del pubblico ministero è di essere svolte nell'interesse dello Stato-comunità e non dello Stato-persona ... ed è ovvio che l'azione a tutela dell'interesse generale ben può eventualmente risolversi anche in un'opera svolta a tutela di ... persone che risultino bisognose della tutela".

⁵³ Il fatto che l'ultimo comma dell'art. 32 parli di "violazione" non deve trarre in inganno. La locuzione è sicuramente da intendere comprensiva della controversia relativa all'imposta, come correttamente si ritiene con riferimento alla locuzione utilizzata nel comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 ("L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate ...").

cedimento amministrativo. Certo, il pubblico ministero si può muovere in autonomia, ma sarebbe un gioco di pura fantasia immaginare che egli non valorizzi e tuteli, giustappunto, le informazioni e il materiale probatorio una volta versato in atti dall'amministrazione stessa, o quello già contenuto nel processo verbale di constatazione o nell'avviso d'accertamento, atti, questi, d'altra parte, dai quali normalmente muove l'istruttoria del pubblico ministero e sui quali spesso si radica la sua scelta di esercitare l'azione penale.

11. Segue: l'interesse fiscale, il potere e la ragione di stato.

Ragionando con il rigore dei principi risulterebbe a questo punto infondata la critica alla posizione appena rappresentata che volesse esaltare il rapporto d'imposta come rapporto di parti contrapposte e che volesse, in questo modo, rinvigorire la portata dell'interesse particolare tradizionalmente collegato alla figura dell'amministrazione, ossia l'interesse fiscale.

Approcciarsi al tema in questi termini non sarebbe convincente. In primo luogo, si finirebbe per fare ruotare tutta l'interpretazione della nuova disciplina intorno a quell'interesse e dunque si finirebbe per assegnargli, almeno nei fatti, una funzione prevaricatrice e impropria fin dalla fase di delimitazione dell'ambito applicativo della legge. Ma quel che più conta è che una ragionamento simile tradirebbe il reale quanto ostile intento di prosciugare la portata applicativa dell'art. 21-*bis* cit., antepoendovi il concetto, per l'appunto, di "interesse fiscale" inteso come prerogativa del potere dello Stato.

Così non è. Provo a spiegarmi, riducendo il discorso all'essenziale. È mia convinzione

che l'interesse fiscale non trovi cittadinanza nella trama costituzionale. Esso nacque come espressione, prima, dei poteri monarchici e, poi, dei poteri dello stato, in ragione dell'ipostatizzazione di questo e dei suoi organi. Come ho avuto modo di scrivere in altra circostanza⁵⁴, oggi questo approccio si scontra irrimediabilmente con i principi costituzionali: non è la Costituzione, ma è l'interprete che, torcendola, continua ad iniettare nel tessuto normativo la volontà di dare fattezze quasi concrete a quell'interesse e pertanto è lui che lo crea, elevandolo a principio e rendendolo agente nel teatro delle relazioni giuridiche.

Opera, questa, probabilmente compiuta per rispondere ad esigenze pubblicistiche che all'apparenza possono sembrare non soddisfacibili in maniera diversa, ma che contrasta con le pietre d'angolo dello stato costituzionale. Pietre che in realtà, scrostando l'intonaco opalescente delle abitudini mentali, sono già esse strumenti sufficienti per rispondere a quelle necessità, senza che ricorra il bisogno di utilizzare escrescenze concettuali del potere. E siccome, come vado ripetendo da tempo, ogni forzatura dei principi determina da parte del diritto stesso una vendetta, ossia una reazione uguale e contraria che si ribalta, scompaginandolo, sull'ordine costituito, seguitare a dare dignità a questa forma di interesse significherebbe, nel nostro caso, accrescere l'incoerenza e le contraddizioni del sistema a danno del sistema stesso, oltre che del contribuente-cittadino.

⁵⁴ Non mi cimento neppure in una sintesi quanto ho già scritto, tanto il tema è complesso. Sia consentito rinviare a A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale "giustizia nell'imposizione" come diretto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, 249 ss.

Le relazioni nelle democrazie avanzate si esprimono diversamente: non più secondo il tradizionale principio di sovranità, vale a dire il tradizionale ordito dell'autorità, della forza e del potere supremo⁵⁵, ma nella logica dell'uguaglianza materiale delle situazioni giuridiche e degli attori, compreso lo stato⁵⁶.

In questa prospettiva riesce evidente non soltanto l'evanescenza del concetto giuridico di interesse fiscale, quand'anche, come pure si è fatto, lo si voglia ricondurre all'art. 2 Cost., ma anche la necessità di superare la contrapposta lettura delle norme costituzionali, e in specie di quelle che accordano garanzie alle libertà individuali e quelle che presidiano il dovere contributivo. La Carta, invero, riconosce e tutela i diritti delle persone come singoli, ma anche i diritti delle persone come collettività e dunque presidia pure i doveri di ciascuno nei confronti degli altri, in quanto tutti appartenenti al medesimo *convivium* riunito nella figura dello Stato come entità esponenziale.

Ebbene, in questa dimensione fra diritti e doveri degli uni e degli altri non corre una contrapposizione, come invece frequentemente si continua a sostenere e come si vuole avvalorare evocando la categoria dell'"interesse fiscale". Il motivo sta nel fatto che nella fiscalità dello stato costituzionale gli interessi dei singoli attori non si fronteggiano

per lasciare sul terreno dello scontro pezzi di sé, ma si amalgamano per formare una nuova realtà del diritto, un interesse "terzo" e assiologicamente superiore perché appartenente a tutti⁵⁷. E questo interesse superiore, se per un verso è causa giustificatrice del dovere solidaristico estensibile fino al punto in cui non intacca il nucleo essenziale dei diritti, dall'altro rappresenta la consistenza stessa della funzione pubblica rimessa alle cure dell'amministrazione finanziaria.

Ecco perché il P.M. può senz'altro gestire anche la difesa di questa. L'interesse generale perseguito dal P.M. e quello perseguito dalla P.A., non sono ontologicamente diversi: sono la stessa cosa in quanto entrambi generali, entrambi tenuti a modellarsi sulla "verità" storica dei fatti ed entrambi obbligati a rispettare i diritti soggettivi, quali posizioni predisposte anch'esse a garanzia dell'acquisizione di una siffatta verità.

Sia chiaro, non intendo con questa affermazione confondere la figura del pubblico ministero con quella della pubblica amministrazione. Non mi sfuggono, certo, le diversità anche costituzionali fra le due. Intendo piuttosto mettere in evidenza come seguendo l'impostazione da me proposta, se per un verso si riesce a garantire la pienezza della difesa della pubblica amministrazione, per un altro si preserva il contenuto dell'art. 21-*bis* e se ne garantisce la coerente applicazione anche a vantaggio della certezza del diritto⁵⁸.

⁵⁵ Lo chiarisce molto chiaramente N. MATTEUCCI, *Positivismo giuridico e costituzionalismo* (1963), ora in N. MATTEUCCI e N. BOBBIO, *Positivismo giuridico e costituzionalismo*, con introduzione di T. GRECO, TRENTO, 2021, *passim*, ma fin da 31. Anche P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 51, in realtà osserva come l'interesse fiscale, pur "valore della collettività", non possa più "essere inteso come uno dei cardini concettuali della sovranità statale".

⁵⁶ Cfr. M. FIORAVANTI, *Il cerchio e l'ellisse. I fondamenti dello Stato costituzionale*, Roma-Bari, 2020, *passim*, ma riassuntivamente 40. Un'apertura molto significativa in questo senso in Corte cost., n. 288 del 2019, sulla quale ampiamente cfr. L. ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022.

⁵⁷ Ho sviluppato questi concetti, in particolare, a proposito di capacità contributiva nella progettazione giuridica del reddito nell'ambito del concordato biennale. Se si vuole, A. GIOVANNINI, *Concordo preventivo e progettazione giuridica del reddito*, in *Rass. trib.*, 2024, 510 ss.

⁵⁸ Questo concetto acquista un ruolo importante anche nel contesto che stiamo esaminando e lo può assumere ancora di più in un contesto di "bilanciamento", Si veda retro, § 5 e nota 25.

12. La diversità dei riti e delle fasi: le diverse formule assolutorie (art. 530, comma 2, c.p.p).

Nel precedente paragrafo 6 ho indicato i motivi per i quali la nuova disciplina affida l'efficacia extrapenale del giudicato alla sentenza assolutoria di cui al comma 1 dell'art. 530, c.p.p.

Dottrina e giurisprudenza hanno sollevato dubbi sulla coerenza sistematica della scelta normativa, individuando altri possibili provvedimenti assolutori o comunque di "non condanna" ai quali sarebbe ragionevole affidare effetti consimili. La tesi è condivisibile solo parzialmente.

Un allargamento dei provvedimenti ai quali riferire quegli effetti riguarderebbe, in primo luogo, la sentenza d'assoluzione pronunciata ai sensi del comma 2 del medesimo art. 530.

Personalmente ritengo che, seppure non espressamente esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 21-bis, ad essa non possano essere riportati gli effetti esterni del giudicato⁵⁹. Il motivo per il quale s'impone questa conclusione è per me speculare a quello legittimante l'estensione degli effetti della sentenza di assoluzione con "formula piena". Quella del comma 2, infatti, non si radica su ricostruzioni sufficienti o sufficiente-

mente esaustive dei fatti materiali e dunque non esprime un accertamento al quale sia possibile riferire un livello di verosimiglianza tale da poter dare "certezza" all'inesistenza dei fatti stessi. Accertamento a tal punto affidabile, cioè, da poterlo elevare ad unico valevole per il diritto. In altre e sintetiche parole: non esprime un accertamento in positivo dell'inesistenza dei fatti⁶⁰.

L'accertamento in positivo, come ho scritto poc'anzi, presuppone che il giudice, in prima battuta, apprezzi il ventaglio probatorio come sufficiente per la formazione del suo convincimento, e dopo, proprio in ragione di questa sufficienza, che ritenga di poter escludere l'esistenza storica dei fatti.

Non mi sfugge che una parte della giurisprudenza qualifica la sentenza di cui al comma 2 come produttiva di effetti identici a quelli derivanti dalla sentenza di cui al comma 1 dello stesso art. 530⁶¹. Tentare di riportare questa impostazione alla nostra materia, tuttavia, non sarebbe corretto. Infatti, un conto è equiparare la sentenza del comma 2 a quella del comma 1 quanto ad una serie di effetti processuali e sostanziali di fonte penale derivanti dall'assoluzione in sé considerata, come fa la giurisprudenza; altra cosa è assumere la sentenza assolutoria per ordinare il processo tributario.

Si tratta di profili solo apparentemente simili, ma che in realtà divergono profondamente, giacché l'assimilazione fra la sentenza del comma 2 e quella del comma 1

⁵⁹ Non è completamente condivisibile l'osservazione critica di A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., che retoricamente si domanda quali siano le differenze fra le sentenze pronunciate ai sensi del primo comma dell'art. 530 e quelle pronunciate ai sensi dei commi successivi. È condivisibile, invece, la posizione dell'autore rispetto alla sentenza conseguente al rito abbreviato. Lo stesso si deve dire per la prospettiva sostanzialmente identica avanzata da A. MARCHESELLI, *Le prove*, cit., 158 e 159.

⁶⁰ È condivisibile Cass., sez. trib., n. 16042 del 16 giugno 2025. Sugli aspetti fin qui considerati esiste una letteratura vastissima. Mi milito a richiamare A. CAMON, M. DANIELE, D. NEGRI, E. CESARI, M.L. DI BITONTO, P.P. PAULESU, *Fondamenti di procedura penale*, Padova, 2024, 514 ss.; M. CHIAVARIO, A. PERDUCA, B. GALGANI, E. MARZADURI et al., *Diritto processuale penale*, Torino, 2023, 495 ss.; G. GIOSTRA, *L'archiviazione*, Torino, 1994, 26 ss.

⁶¹ Fra le altre Cass. pen., n. 51436/2024; n. 43598/2022; n. 49580/2014.

può semmai riguardare – lo sottolineo nuovamente – gli effetti penali e processuali penali che si connettono all’assoluzione come epilogo in sé considerato del processo, mentre, nella nostra prospettiva, l’assoluzione è solo la condizione legittimante l’estensione degli effetti del giudicato, mentre è l’accertamento dei fatti ciò che nella sostanza informa il processo tributario.

Ecco perché la scelta espressa nel decreto delegato non è né irragionevole, né discriminatoria. L’irragionevolezza l’avremmo, invece, se volessimo equiparare le diverse formule assolutorie e trasportarle nel nostro ambito, giacché così facendo fonderemmo un sistema in contrasto con i principi di proporzionalità e adeguatezza e dunque, questa volta sì, di dubbia legittimità.

13. Segue: i provvedimenti di “assoluzione” diversi da quelli dibattimentali

Che dire, a questo punto, per i provvedimenti diversi da quelli pronunciati in esito a dibattimento? Mi riferisco in particolare alla sentenza conseguente al giudizio abbreviato di cui all’art. 442 c.p.p., a quelle di proscioglimento adottate ai sensi degli artt. 129 e 469, a quelle di non luogo a procedere disciplinate dagli artt. 529 e 531, e infine alle ordinanze di cui all’art. 408 sull’archiviazione.

Pur non potendo scendere in un’analisi dettagliata di queste disposizioni, mi sembra ragionevole riconoscere l’efficacia extrapenale ai provvedimenti che, sebbene non dibattimentali, sono comunque disposti ad accertare in positivo i fatti materiali, come si può sostenere per la sentenza nel giudizio

abbreviato (art. 442 c.p.p.)⁶². L’estensione si deve invece escludere per tutti gli altri, ossia per quelli di archiviazione, di proscioglimento e di non luogo a procedere. In queste ipotesi, infatti, non opera un vero e proprio accertamento di merito e in positivo del fatto storico. La decisione del pubblico ministero o del giudice di fase, piuttosto, si radica su questioni processuali o procedurali, oppure si basa su una valutazione bensì dei fatti, ma meramente prognostica, ispirata anche da esigenze di economia processuale, senza particolari approfondimenti probatori⁶³.

14. La sentenza di condanna.

Prima di passare alle conclusioni, rimane da affrontare la questione relativa alla sentenza di condanna di cui all’art. 533 c.p.p., tema ripreso, anche questo, sia dalle corti di giustizia tributaria nelle ordinanze di remissione degli atti alla Corte Costituzionale, sia dalla V Sezione della Cassazione nell’ordinanza interlocutoria più volte richiamata⁶⁴.

La legge delega (e il decreto delegato), come ripetutamente sottolineato, attribuisce

⁶² Se investita, non si può allora escludere che la Corte costituzionale adotti una sentenza additiva e affianchi alla pronuncia assolutoria a seguito di dibattimento di cui al comma 1 dell’art. 530 quella ugualmente assolutoria posta al termine del giudizio abbreviato. In altre parole, è possibile che la Corte qualifichi la scelta raccolta nell’art. 20 della legge delega n. 111 del 2023 e poi ripresa, tal quale, dall’art. 1 del decreto delegato n. 87 del 2024, come manifestamente irragionevole perché fondante una discriminazione in senso proprio, non giustificabile, mi pare, neanche ricorrendo al criterio della discrezionalità parlamentare.

⁶³ Su questi aspetti esiste una letteratura vastissima. Mi milito a richiamare A. CAMON, M. DANIELE, D. NEGRI, E. CESARI, M. L. DI BITONTO, P. P. PAULESU, *Fondamenti di procedura penale*, Padova, 2024, 514 ss.; M. CHIAVARIO, A. PERDUCA, B. GALGANI, E. MARZADURI et al., *Diritto processuale penale*, Torino, 2023; GIOSTRA, *L’archiviazione*, Torino, 1994, 26 ss.

⁶⁴ V. *retro*, note 30, 31 e 32.

efficacia extrapenale al giudicato solo in caso di sentenza assolutoria. Ne conseguono due problematiche. La prima concerne la giustificazione della diversa efficacia riconosciuta alla sentenza di accertamento rispetto a quella di condanna, espulsa dalla disposizione; e ciò a differenza della previsione, sebbene da tempo abrogata, contenuta nell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982, convertito con legge n. 516 del 1982, che assegnava efficacia identica a entrambi i tipi di sentenza. La seconda riguarda un eventuale e consequenziale dubbio di legittimità per discriminazione tra le parti del procedimento tributario. Infatti, l'amministrazione potrebbe produrre la sentenza di condanna nel giudizio speciale, ma soltanto come documento, per sottoporla al libero apprezzamento del giudice.

La prima questione si radica sul possibile contrasto ricostruttivo fra "superiorità" dell'accertamento penale posto a giustificazione della scelta di derogare alla rigidità del doppio binario ed effetti extra penali riconosciuti solo alle sentenze d'accertamento negativo dei fatti. Invero, se la sentenza penale si caratterizza per essere quella dotata di maggiore attendibilità ricostruttiva, come conciliare questa spiegazione con la scelta di non attribuire a quella di condanna la stessa efficacia della sentenza d'assoluzione?

Nella nuova disciplina, in effetti, il conflitto esiste. Per superarlo, però, non sarebbe determinate sforzarsi di trovare una spiegazione concettuale diversa. Ritengo, infatti, che non sarebbe risolutivo sostenere che l'efficacia di giudicato della sola sentenza di assoluzione trae spiegazione dall'esigenza di superare il contrasto di giudicati altrimenti possibile fra sentenza penale e quella pronunciata in esito al processo tributario.

Una ricostruzione simile non sarebbe sbagliata, ma, per un verso, si limiterebbe ad evidenziare la conseguenza concreta

cui tende la riforma, evitare, appunto, quel contrasto di giudicati, senza però chiarire il motivo, per così dire ontologico per il quale la sentenza penale sarebbe portatrice di una consimile forza; per un altro verso, non sarebbe in grado di dare una risposta risolutiva alla negazione dell'efficacia extrapenale della sentenza di condanna. Infatti, anche rispetto all'accertamento positivo dei fatti si può porre la questione del contrasto di giudicati, esattamente come nell'ipotesi di accertamento negativo.

È probabile, allora, che il diverso regime di efficacia fra sentenza di assoluzione e quella di condanna trovi la sua giustificazione, semplicemente, in una scelta di politica criminale compiuta dal Parlamento: evitare che l'efficacia di giudicato possa andare a "danno" del contribuente, reputato probabilmente la "parte debole" del rapporto d'imposta in ragione del principio personalistico d'origine costituzionale del quale si è scritto nelle pagine precedenti. Pregiudizio che si avrebbe solo se, a petto di una sentenza penale d'assoluzione, si ponesse una sentenza del giudice tributario accertativa della fondatezza della pretesa impositiva, non anche se la sentenza penale fosse di condanna, perché in questo caso il contrasto di giudicato non potrebbe che vedere "vittorioso" il contribuente davanti al giudice tributario.

Si può discutere, intendiamoci, sulla ragionevolezza di questa opzione, ma davanti ad una siffatta questione si può soltanto immaginare un giudizio di costituzionalità.

Ed eccoci arrivati alla seconda problematica, quella della costituzionalità della scelta. Personalmente dubito che la Corte possa accogliere una simile questione. Il motivo sta nel fatto che, considerata la sostanziale sovrapposizione fra disposizione delegante e disposizione delegata, la Corte dovrebbe preliminarmente valutare quella, e in questa valutazione sarebbe vincolata da un doppio

canone ermeneutico. Per un verso dovrebbe verificare se essa sia affetta da manifesta irragionevolezza o arbitrio; da un altro e parallelamente dovrebbe interrogarsi sugli effetti che produrrebbe una sua declaratoria di illegittimità. Se già il primo passaggio potrebbe determinarla a dichiarare infondata la questione, giudicando la scelta del Parlamento non arbitraria o manifestamente irragionevole, il secondo non potrebbe che sospingerla, io credo, al rigetto.

Una sua sentenza d'accoglimento, invece, determinerebbe effetti in *malam partem* e dunque senz'altro sfavorevoli al contribuente. Effetti che, per granitica giurisprudenza, esulano dalla sfera "produttiva" del diritto propria della Corte, essendo riservati alla sfera parlamentare⁶⁵.

15. Per concludere: l'homme situé e il "diritto mite".

Ho scritto fin dall'inizio che le previsioni introdotte dalla riforma possono fare del sistema tributario italiano un avamposto di civiltà giuridica. Nelle pagine precedenti ho già posto in risalto alcuni elementi che possono, però, frenare il cambiamento e che in chiusura intendo riprendere, tanto li reputo importanti.

Il principale è di ordine culturale. La riforma potrà conseguire i risultati che il Parlamento ha inteso assegnarle se tutti gli attori che concorrono alla sua attuazione, vivificheranno i "nuovi" paradigmi concettuali che la stessa introduce. È nell'attuazione che si gioca la partita, divenendo essenziale che dottrina e giurisprudenza inforchino nuovi occhiali e usino nuove lenti. Frustrare le potenzialità di giustizia sostanziale che la riforma è in grado di esprimere non renderebbe un buon servizio né al diritto, né ai contribuenti, né allo Stato. È il "contesto", in altre e conclusive parole, che consentirà di non frustrare le potenzialità innovative del nuovo "testo" e di comprenderne appieno le potenzialità di giustizia. S'impone, lo ribadisco, un cambio culturale, che non sarà né facile, né rapido, ma che sarà indispensabile se s'intende davvero iniziare a sminare il terreno da dogmatismi senz'altro non più inadeguati alla giustizia quale metro di civiltà di uno stato costituzionale e ancor meno conformi al "vento" sostanzialistico che dall'Europa continentale ormai spira impetuoso.

Se questo avverrà, per riprendere Ronald Dworkin, le dispute tassonomiche cederanno il passo all'*ethos* dei principi, ad iniziare da quelli costituzionali⁶⁶. Sarebbe, questo, un progresso da salutare con grande favore perché tutelerebbe in concreto, finalmente, l'*homme situé* che dal diritto attende risposte comprensibili e reali⁶⁷. Ma sarebbe anche un passo decisivo verso la realizzazione, seppur limitatamente al nostro "spicchio" di ordinamento, dell'auspicio formulato ormai

⁶⁵ Non mi sfugge che questa è la posizione sostenuta dalla Corte a proposito delle disposizioni penali. Mi sembrerebbe, tuttavia, un'obiezione di lana caprina quella che volesse revocare in dubbio la ricostruzione proposta rilevando che, nel nostro caso, si tratterebbe di norme processuali. Vero è, infatti, che la disposizione di cui si discute è bensì formalmente processuale, ma il suo contenuto è sostanziale, legandosi ad un accertamento compiuto in sede penale riguardante i fatti materiali costitutivi sia di un ipotetico reato, sia di un'ipotetica evasione d'imposta.

⁶⁶ R. DWORKIN, *La giustizia in toga*, Roma-Bari, *passim*, ma specie 30 ss., 253 ss.

⁶⁷ Come si è visto all'inizio di questo saggio (*retro*, § 2) è l'uomo descritto da Georges Burdeau e richiamato da M. CARTABIA in *Edipo Re*, già cit., 55.

trent'anni fa da Gustavo Zagrebelsky ne *Il diritto mite*: uno stato costituzionale, qual è il nostro, deve giocoforza tendere all'effettività delle tutele, perché se la tendenza fosse di segno opposto la Babele dei codici, delle leggi, dei regolamenti prenderebbe il sopravvento assestando un colpo ferale alla giustizia, in cui il diritto è immerso⁶⁸.

ALESSANDRO GIOVANNINI

⁶⁸ G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, cit., *passim*, già 11 ss.

4. I rapporti fra autotutela sostitutiva, accertamento integrativo e divieto di *bis in idem* procedimentale nella giurisprudenza della Corte di Cassazione a valle del d.lgs. n. 219/2023 (Cass. SS.UU. 30051/2024)

SOMMARIO: **1.** La dimensione temporale del potere tributario e la sua reiterabilità: la cornice di sistema, tra efficienza, solidarietà, libertà e certezza del diritto. – **2.** La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. L'arcobaleno delle ipotesi di rivalutazione della fattispecie. – **3.** La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. La cornice normativa. La reiterabilità nel caso di accertamento parziale. – **4.** La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. La cornice normativa. La reiterabilità nel caso di accertamento integrativo. – **5.** La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. La cornice normativa. Il principio del *ne bis in idem* procedimentale nello Statuto del contribuente. – **6.** Tirando le fila. Quale spazio, sistematico e pratico per la c.d. autotutela *in malam partem*?

1. La dimensione temporale del potere tributario e la sua reiterabilità: la cornice di sistema, tra efficienza, solidarietà, libertà e certezza del diritto.

Uno dei problemi più rilevanti che ogni sistema tributario si trova a dover risolvere è quello della *dimensione* dei poteri di accertamento della ricchezza.

Si tratta di un problema cardinale, sia sotto il profilo pratico, sia sotto il profilo sistematico, una delle pietre angolari da cui dipende sia la regolamentazione di aspetti

assai rilevanti della vita dei consociati, sia la definizione del tipo di Stato e di ordinamento giuridico.

Tale dimensione si può declinare in diversi modi.

Innanzitutto, quello, per così dire, spaziale: di *quali* siano i poteri dell'Ente impositore.

E poi quello, per così dire, *temporale*, di come i poteri si atteggino nel tempo.

Le presenti riflessioni saranno limitate al profilo temporale, anzi, a uno spicchio soltanto della questione dei limiti nel tempo del potere tributario, con riguardo al c.d. potere di autotutela *in malam partem*: la revisione, in senso peggiorativo per il destinatario, di un primo provvedimento, fonda-

ta su una diversa valutazione del medesimo materiale.

Si tratta di una questione strutturale, che non si può risolvere se non la si inquadra nel contesto ordinamentale. Queste brevi note saranno pertanto scandite in due tempi: primo tempo, la cornice di sistema; secondo tempo, una proposta di soluzione in armonia con detto sistema.

In effetti, se ci si domanda come si possa atteggiare nel tempo il potere fiscale, sono almeno due le questioni che sorgono: quella della *estensione* del potere nel tempo e quella della possibilità di *reiterazione* del suo esercizio.

Per vero, atteso che il potere fiscale realizza valori certamente rilevanti, attuando il dovere di solidarietà ed essendo presupposto della stessa sopravvivenza delle funzioni essenziali dello Stato, si potrebbe partire dall'ipotesi di lavoro della sua *perennità* (sorge da un certo momento e non si estingue mai) e della sua *inconsumabilità* (possibilità di illimitata reiterazione).

È immediato intuire che questa soluzione, in termini assoluti, non sarebbe ottimale: del resto, se la *perennità* si riconosce solo alla repressione dei crimini più orrendi (quali il genocidio, e quale il mancato pagamento del tributo, per quanto odioso, certamente non è), la possibilità di *illimitata reiterazione* viene, invece, generalmente esclusa anche per la repressione dei delitti più ripugnanti, e financo negli ambiti in cui maggior peso assumono considerazioni etiche (il diritto canonico).

È, allora, prezioso interrogarsi subito su quale sia il fondamento di uno *statuto limitativo della dimensione temporale del potere*, che è, come si è visto, una tendenziale caratteristica di tutti i poteri.

E il fondamento, costituzionale e forte, di tali limitazioni, talmente costituzionale e forte da contrapporsi al potere che realiz-

za fini cardinali (come la repressione dei crimini o la ricerca del finanziamento per i servizi essenziali) è, evidentemente, almeno duplice, in particolare quando si parla di poteri che incidono negativamente sulla sfera giuridica del destinatario.

Sono in gioco due principi fondamentali, che agiscono quali *controlimiti*.

Da un lato, la coppia *libertà/certezza del diritto*; dall'altro l'efficienza/buon andamento, e anche *imparzialità* del pubblico potere.

Dal primo lato, la soggezione senza limiti a un potere deprivante, per quanto ispirato ai più nobili fini, costituirebbe tendenzialmente, oltre un certo limite, una forma di assoggettamento contrario a civiltà giuridica, che impone che, prima o poi, si giunga alla parola fine, qualunque sia il conflitto di interessi. In qualche forma, tale limite non si nega neppure all'autore dei crimini più ripugnanti, e anche i conflitti più rilevanti debbono giungere a una conclusione, nello stesso interesse della collettività.

Dal secondo lato, è un valore fondamentale, anche se spesso colpevolmente negletto, quello sotteso alla *concentrazione dell'esercizio dei poteri*: vi è un limite, oltrepassato il quale esso diventa negligente, superficiale, sfilacciato, inefficace, sfumando, altresì, asintoticamente la effettività della realizzazione del *risultato*. La *diluizione* del potere, oltre che essere inefficiente a realizzare i suoi scopi, incoraggia indagini e istruttorie negligenti (che sono l'opposto della imparzialità amministrativa, quale dovere di *ben conoscere per ben provvedere*, art. 97 Cost.), se non si presta, addirittura, a potenzialità persecutorie, discriminatorie ed abusive.

Per quanto sia *buono* il *fine*, insomma, non è *bene* poterlo perseguire all'infinito. E, d'altro canto, un limite temporale al per-

seguimento del risultato, è un incentivo a raggiungerlo.

Queste, solide e fondamentali, sono le ragioni per cui, per esempio, i poteri incontrano *decadenze e prescrizioni*: nella ponderazione tra i diversi valori (il fine da realizzare *vs.* libertà, certezza, efficienza, imparzialità) i poteri hanno di regola una data di scadenza, anche quello tributario.

Residua la seconda faccia del problema della estensione temporale del potere tributario: nell'ambito della sua durata diacronica, esso *quante volte può essere esercitato*: una, più, o infinite?

E, tra le forme di esercizio del potere tributario, come si colloca il riesame dell'atto nell'esercizio dei poteri di c.d. autotutela *in malam partem*?

A questo sono dedicate le presenti riflessioni.

2. La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. L'arcobaleno delle ipotesi di rivalutazione della fattispecie.

Se si condivide quanto precede, risulta una solida conclusione di ordine sistematico: la perennità, intesa in senso assoluto, non sembra una qualità tendenzialmente di nessun potere, né, a maggior ragione, la è la sua *illimitata reiterabilità*, non importa quale sia la rilevanza del *fine* perseguito.

Si tratta, ora, di *mettere a terra* tale principio, con il riferimento all'ordito normativo.

Preliminarmente, però, va ancora definita una coordinata fondamentale e concreta del ragionamento.

In effetti, si può disquisire della reiterazione dell'esercizio del potere in un ampissimo ventaglio di possibilità, sia concettuali che pratiche.

Limitandosi alla materia tributaria, e data per acquisita la *autonomia dei periodi di imposta* (che tendenzialmente separa i poteri di accertamento di un anno da quelli degli altri, di tal che di norma non è una reiterazione del potere che qui interessa l'accertare l'anno 2 dopo che si è accertato l'anno 1), esiste tutto un arcobaleno di situazioni.

Esse vanno dalla rivalutazione dello stesso materiale di fatto ai fini della determinazione del medesimo componente del medesimo tributo¹ all'estremo opposto della reiterazione del potere nei confronti dello stesso soggetto, fondandosi su altri fatti, per l'accertamento di un completamente diverso componente del tributo (o, addirittura, di altro tributo)².

Tra i due estremi esiste, poi, tutta una serie di gradazioni intermedie³.

A livello di rigore logico, tutte le fattispecie rientrano nel problema e per tutte entrano in potenziale funzione i controlimiti sopra evocati: sono tutte ipotesi nella quali si impatta con la sfera giuridica del destinatario e tutte ipotesi nelle quali si *sfrangia* l'esercizio del potere.

Anzi, a essere precisi, meno cambia il presupposto e l'obiettivo della seconda va-

¹ Ad es. dal contratto X tra Tizio e Caio, quanto *compenso* deriva per Tizio, ai fini del suo *reddito di lavoro autonomo* dell'anno 1: dopo averlo determinato una prima volta in un atto di accertamento, è possibile ritornare sulla questione con una diversa valutazione?

² Ad es., dopo l'accertamento del compenso del contratto X rilevante per il reddito di lavoro autonomo, accertare il reddito fondiario derivante dal contratto Z.

³ Ad es., accertato il compenso di lavoro autonomo del contratto X con un atto di accertamento, accertare l'ulteriore compenso del contratto Y, sempre ai fini del reddito di lavoro autonomo, con un ulteriore atto.

lutazione rispetto alla prima, e più nitido è il contrasto con i valori fondamentali sopra evocati. Fuor di astrattezza: l'aspettativa sul consolidamento della valutazione dello stesso materiale, agli stessi fini, è certamente più forte che l'aspettativa della preclusione di altre valutazioni, di altri materiali, ad altri fini.

Ciò dal lato delle libertà/certezza.

Ma ugualmente è a dirsi dal lato di efficienza e imparzialità: rivalutare le stesse cose agli stessi fini è una lesione al principio di concentrazione e diligente ed efficiente ponderazione e una distorsione di buon andamento e imparzialità assai più pregnante che non quella sottesa alla possibilità di controllare altrimenti la posizione fiscale del contribuente.

3. La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. La cornice normativa. La reiterabilità nel caso di accertamento parziale.

Esaurite le considerazioni di sistema, che peraltro sono l'indefettibile punto di partenza per l'inquadramento della questione (poca strada si fa aggirandosi nel sistema tributario senza la bussola delle coordinate fondamentali, come chi si aggirasse a piedi nella foresta amazzonica senza riferimenti cartografici), si tratta di verificare la risposta normativa dell'ordinamento.

Le coordinate sistematiche, però, mantengono il loro fondamentale ruolo: esse sono la trama che la normativa deve seguire e, quindi, costituiscono il decisivo criterio di interpretazione delle norme (e il parametro della loro legittimità).

Fino al 2024, la disciplina normativa si esplicava essenzialmente nella disciplina di due istituti: l'*accertamento integrativo* e l'*accertamento parziale*.

In effetti, la relativa disciplina esprimeva sostanzialmente le uniche due regole rilevanti in materia di reiterabilità degli accertamenti.

In difetto di una affermazione esplicita e onnicomprensiva di principio, esse fornivano, quindi, la cornice normativa di riferimento, quali due ipotesi espresse di reiterabilità.

L'accertamento parziale costituisce la prova più evidente del fatto che è consentita una reiterabilità del potere accertativo. Si tratta di un istituto, curiosamente, rimasto in ombra nella giurisprudenza che ha trattato la questione dei limiti alla reiterazione del potere, ma, in realtà, di impatto assai pregnante, addirittura centrale.

L'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis, alla data della sua entrata in vigore, si caratterizzava per una ammissibilità fortemente limitata, quanto al suo contenuto, alle fonti di innesto e all'attività istruttoria richiesta, invero minima, per la sua applicazione.

A seguito delle modifiche introdotte l'istituto è risultato, invece, stravolto rispetto all'impianto originario.

Con l'evoluzione del sistema tributario, infatti, il quadro è progressivamente cambiato. Si sono notevolmente ampliati i poteri di indagine (anche grazie al ricorso alla tecnologia) ed è, quindi, diventato fisiologico sia disporre rapidamente di dati parziali, sia il sopravvenire di dati ulteriori rispetto a quelli acquisiti con una verifica che pure si immaginava globale.

La giurisprudenza è, quindi, giunta ad affermare che la differenza qualitativa dell'accertamento parziale rispetto a quello ordinario rinvia non dalla particolare

semplicità della segnalazione, potendo l'accertamento parziale basarsi anche su una verifica generale, quanto dalla disponibilità, in capo all'Amministrazione, di elementi provenienti sia da segnalazione di soggetti ad essa estranei, sia fonti interne, idonei a dare contezza dell'esistenza di attendibili posizioni debitorie. Elementi che, per la loro oggettiva consistenza, non richiedono né una ulteriore ricerca di dati rispetto a quella che emerge dal loro contenuto, né lo svolgimento di ulteriori attività di approfondimento, cui sono deputati diversi e più complessi metodi di accertamento. Ne segue, in conclusione, che l'accertamento parziale si sostanzia in una sorta di "ragione già liquida" indotta da quelle fonti di conoscenza, che consentono il confezionamento dell'atto senza necessità di ulteriore approfondimento⁴. Si tratta di orientamento controvertibile nella parte in cui ipotizzasse accertamenti "privi di valutazione" e automatici, convincente, invece, laddove si fonda sulla possibilità di spiccare l'accertamento senza ulteriori approfondimenti, nel senso di ulteriori attività di indagine o acquisizione.

L'accertamento parziale nasce, per definizione e programmaticamente, incompleto: esso può essere adottato quando l'Ufficio abbia a disposizione dei dati prontamente utilizzabili e attendere una verifica globale (o ulteriore) appaia una dispersione di tempi. Le possibili fonti di questo accertamento, liberamente integrabile successivamente, sono elencate dall'art. 41-*bis*, d.P.R. n. 600/1973 per le imposte sui redditi e dall'art. 54, comma 4, d.P.R. n. 633/1972 per l'IVA: accessi, ispezioni e verifiche, segnala-

zioni, effettuati da uffici della Amministrazione Finanziaria, dalla Guardia di Finanza o da Pubbliche Amministrazioni ed enti pubblici, oppure dati in possesso dell'anagrafe tributaria.

In pratica, tale accertamento si può fondare su *qualsiasi fonte*, comprese *dichiarazioni raccolte da terzi*⁵ o *dallo stesso contribuente*⁶, sulle risultanze della *contabilità*⁷, sul condono della società, ai fini dell'accertamento dei soci⁸, con la sola eccezione dei fatti cui conseguono i controlli formali o automatici di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600/1973. Non è richiesto per l'emissione dell'accertamento parziale che esso si fondi su prove di pronta esazione, su *questioni semplici* che non richiedono particolare ponderazione, studio o approfondimento⁹.

Ne consegue una prima indicazione normativa: il legislatore ha effettuato la ponderazione tra i valori in gioco e ritenuto che sia consentito l'esercizio di ulteriore azione accertatrice dopo un accertamento parziale.

Resta da verificare se sia consentita anche la revisione del primo accertamento sulla base dei medesimi dati, in sede di autotutela, e su ciò torneremo dopo, completata la trattazione del quadro normativo e della sua evoluzione.

⁴ Cass., 4 dicembre 2020, n. 27788; Cass., sez. trib., 23 dicembre 2014, n. 27323; Id., 10 febbraio 2016, n. 2633.

⁵ Cass., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3573.

⁶ Cass., sez. trib., 18 gennaio 2006, n. 912.

⁷ Cass., sez. trib., 21 dicembre 2007, n. 27035.

⁸ Cass., sez. trib., 11 dicembre 2006, n. 26375.

⁹ Cass., sez. trib., 19 ottobre 2007, n. 21941.

4. La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. La cornice normativa. La reiterabilità nel caso di accertamento integrativo.

Nel disegno originario della riforma tributaria, tra i principi e criteri direttivi della legge delega 825/1971, era la tendenziale unicità dell'accertamento, derogabile nel caso di accertamento integrativo.

Si è già detto, nel paragrafo che precede, come tale strada sia stata sostanzialmente abbandonata, anche prendendo atto della evoluzione delle fonti di indagine, a favore un modo di procedere più parcellizzato.

Nella prassi ad oggi, gli accertamenti sono tendenzialmente sempre parziali, il che relega la trattazione della disciplina dell'accertamento integrativo a una posizione di fatto marginale: esso non è più l'espressione di una limitata eccezione alla regola della unicità dell'accertamento, da un lato, e, dall'altro, ha una applicazione ridotta: non è necessario ricorrere all'accertamento integrativo e ai suoi rigorosi presupposti tutte le volte che a monte vi è un accertamento parziale.

Tanto basta a far contenere la relativa trattazione all'essenziale.

Il presupposto dell'accertamento integrativo si realizza quando, dopo un accertamento programmato per essere globale, emerge materia imponibile che era sfuggita. Qui la legge deve trovare un autonomo punto di equilibrio tra la finalità di reprimere comunque l'evasione fiscale ed evitare una parcellizzazione eccessiva delle iniziative di accertamento, per le ragioni sopra viste. Il punto di equilibrio viene fissato dall'art. 43, ultimo comma, d.P.R. n. 600/1973, secondo il quale, fino alla scadenza del termine

stabilito per l'accertamento, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, *a pena di nullità*, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'Ufficio delle imposte.

La norma afferma, testualmente, che il presupposto è la *sopravvenuta conoscenza* di nuovi elementi. Tuttavia, la conoscenza, come fenomeno psicologico del funzionario, sarebbe difficile da provare e, d'altro canto, se fosse sufficiente la ritardata conoscenza di elementi, sarebbe comunque consentito all'Amministrazione Finanziaria procedere in modo negligente, trascurando la ordinaria diligenza nei controlli, sapendo di poter liberamente procedere ad avvisi integrativi.

Ecco perché la giurisprudenza, talora, afferma condivisibilmente che presupposto dell'*accertamento integrativo* sarebbe più propriamente la *sopravvenuta conoscibilità* di nuovi elementi. A seguire questa linea si crea il problema di stabilire il parametro di conoscibilità. La soluzione ottimale, a livello di principio sarebbe affermare che giustifica l'accertamento integrativo solo la necessità di utilizzare elementi che non erano "a portata di mano" in base a una istruttoria diligente al momento dell'accertamento globale precedente.

Il tema è certamente stimolante, ma la marginalità dell'istituto, allo stato attuale, sia sul piano pratico che concettuale, consente di rinviarlo ad altra sede¹⁰.

¹⁰ Per qualche spunto sia consentito il rinvio a MARCHESELLI, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2024, 204 o *Accertamenti tributari, poteri del Fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 642 ss.

5. La dimensione temporale del potere e la sua reiterabilità. La cornice normativa. Il principio del *ne bis in idem* procedimentale nello Statuto del contribuente.

In materia è, poi, intervenuta la riforma dello Statuto del contribuente, che ha espressamente previsto, all'art. 9 bis, che “*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.*”

La portata della nuova disposizione sembra, in realtà, decisamente limpida.

In primo luogo, viene stabilito, in linea di principio, che la regola di fondo sarebbe la non reiterabilità delle valutazioni accertative, riprendendo lo spunto della delega del 1971.

La disposizione, tuttavia, non interviene sulla disciplina normativa vigente, lasciando immutata: ne consegue che sopravvive, imm modificata, la disciplina degli accertamenti integrativi e parziali.

Poiché questi ultimi sono una deroga assai ampia al principio di unicità della attività accertativa, potrebbe parere che nulla sia mutato in materia.

Tale apparenza si condivide con una importante precisazione pratica: se il legislatore riporta al centro del sistema la unicità dell'accertamento, ne scaturisce una indicazione interpretativa solida: le deroghe sono, a rigore, *eccezioni al principio* e, quindi, suscettibili di interpretazione prudente: quanto meno nei casi dubbi deve prevalere la regola della non reiterabilità. Deve essere

esclusa, inoltre, conformemente alla tradizionale interpretazione della Suprema Corte in materia di norme speciali (di deroga a un principio), l'applicazione estensiva o analogica delle ipotesi di reiterazione.

Tutta da approfondire, e lo si farà nel prossimo paragrafo, poi, la portata della disciplina della correzione degli errori formali e procedurali.

Ma, esaurite queste premesse, siamo nelle condizioni di tirare le fila quanto alla portata e ai limiti del potere di autotutela in *malam partem*.

6. Tirando le fila. Quale spazio, sistematico e pratico per la c.d. autotutela in *malam partem*?

Giunti a questo punto, dovrebbero essere individuate tutte le coordinate per il corretto posizionamento del potere di autotutela in *malam partem*, per rispondere alla domanda sul *se e entro che limiti* l'esercizio del potere tributario veicolato in primo atto possa essere rimeditato con un esito più gravoso¹¹.

La prima possibile suggestione è quella di ritenere che il riesame in autotutela sia materia, semplicemente, estranea alla cornice fin qui delineata.

Ciò sulla base dell'argomento che non si tratterebbe dell'esercizio di un *nuovo pote-*

¹¹ Lasciemo fuori dalla nostra riflessione la autotutela in *bonam partem*. Essa sarebbe, in realtà, pertinente a una trattazione onnicomprensiva del problema del consolidamento o revisione delle precedenti valutazioni, ma, poiché comporta una variazione di segno favorevole nella sfera giuridica del soggetto al potere, non è strettamente collegata al nucleo delle questioni oggetto di queste riflessioni.

re di accertamento, della sua reiterazione, ma si muoverebbe nel perimetro dell'atto precedente: non si tratterebbe di un nuovo atto, perché di accertamento ve ne sarebbe solo uno.

Si tratta di una argomentazione estremamente fine ed elegante e debitamente valorizzata tra gli elementi valutati nella magnifica sentenza Cass. SS.UU. 30051/2024.

Essa, tuttavia, ha una portata che va attentamente meditata.

Non vi è dubbio che l'autotutela sia un provvedimento di secondo grado e non un secondo provvedimento e, ugualmente, non vi è dubbio che, nella fattispecie, si tratti di non di valorizzare nuovi elementi (come negli accertamenti integrativi) ma di una *nuova valutazione* dei medesimi.

Ciò che è dubbio è se ciò sia decisivo ai fini del problema.

In effetti, abbiamo rilevato in premessa che la cornice sistematica fondamentale è il bilanciamento tra pretesa finanziaria, da un lato, e libertà/certezza/efficienza e imparzialità, dall'altro.

Abbiamo già rilevato che, in realtà e contrariamente alle apparenze, entro certi limiti, libertà privata ed efficienza della attività amministrativa sono *sintonici*: esiste un livello di concentrazione dell'attività di accertamento che è *ottimale*, sia nell'interesse privato, sia in quello pubblico, e sarebbe gravemente errato ritenere che la illimitatezza del potere la miglior realizzazione di esso: non lo è, in base ai principi costituzionali di efficienza imparzialità e buon andamento, come sopra diffusamente sottolineato.

Si tratta, allora, di verificare se la revisione dell'atto in autotutela sia estranea a questo bilanciamento, per il fatto che, formalmente, non si tratta di emettere un nuovo atto, ma solo di riesaminare il precedente.

Sul piano logico, appare palese che la risposta è negativa, anzi, addirittura *negativa a maggior ragione*, rispetto alla ipotesi di emissione di nuovi atti fondati su nuovi elementi.

Lo abbiamo già rilevato e lo ripetiamo: l'aspettativa al consolidamento della valutazione dello *stesso materiale*, agli *stessi fini* è certamente più intensa e meritevole di tutela che l'aspettativa alla preclusione di *altre* valutazioni, di *altri* materiali, ad *altri* fini. Il punto da valutare non è l'esercizio di altre facoltà, ma la *nuova incisione* nella sfera giuridica del destinatario.

Ciò, dal lato delle libertà private.

Ma i risultati dal lato di efficienza e imparzialità sono esattamente sintonici: la lesione del principio di *buon andamento e imparzialità* e la deviazione rispetto al dovere di diligenza, ponderazione ed efficienza, connotato consustanziale della funzione pubblica, sono assai più cospicue quando si consenta di non valutare appieno gli elementi acquisiti e provvedere superficialmente, non *spemandone* tutta la valenza, per poi integrare una valutazione pigra e inefficiente, precedente, con una tardiva rimeditazione, successiva, di quel che avrebbe potuto e dovuto essere colto e valorizzato imparzialmente e diligentemente prima.

Lesioni e deviazioni, in questo caso, sono assai più cospicue rispetto a quando si consenta, valorizzati debitamente gli elementi acquisiti, di cercarne e valorizzarne di nuovi.

La materia della autotutela non è, quindi, estranea al problema, ma, addirittura e paradossalmente, al centro esatto di esso, e costituisce il suo punto di maggior criticità.

Si potrebbe allora, all'opposto, opinare che la revisione in autotutela sia del tutto preclusa, fondandosi sulla disciplina dell'accertamento integrativo.

Anche tale tesi non convince, ed è stata, a nostro sommo avviso correttamente, fulminata dalle Sezioni Unite della Suprema Corte.

Ma non convince per un motivo diverso dal fatto che la disciplina dell'accertamento integrativo sia irrilevante, trattandosi di altro e separato atto. In effetti, in sé, la disciplina dell'accertamento integrativo, in quanto espressione di una deroga al principio di *unica valutazione* della posizione del contribuente potrebbe, in astratto, fondare una interpretazione *a contrario*: se la regola è la unità e l'eccezione è l'integrativo, l'autotutela non dovrebbe essere consentita, in quanto eccezione non prevista.

L'accertamento integrativo non prova nulla ai nostri fini, invece, per un'altra ragione: perché, accanto ad esso, esiste ormai una deroga assai più ampia e sistematica al principio di unicità: l'accertamento parziale, liberamente completabile con ulteriori atti di accertamento.

Ne nasce, di rimbalzo, in una sorta di *flipper*, la suggestione, ancora una volta, per una soluzione opposta, e nuovamente favorevole alla praticabilità di una autotutela in *malam partem*, quanto meno nel caso in cui l'atto da revisionare sia un accertamento parziale. Il ragionamento è: visto che un accertamento parziale sarebbe completabile liberamente con l'emissione di un altro atto, perché non dovrebbe potersi fare lo stesso con una revisione in autotutela?

Siamo finalmente giunti al punto decisivo del nostro ragionamento.

In effetti, la disciplina dell'accertamento parziale consente atti di complemento, con la espressione "*Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice*": se tale espressione comprende nella "ulteriore azione accertatrice" anche la *rimediazione* del materiale già raccolto, l'autotutela in *malam partem* è certamente e liberamente ammissibile.

Ci sono, però, almeno tre profili critici da ponderare attentamente, che mettono in dubbio questo assunto.

Il primo profilo è che, in effetti, è dubbio che un accertamento parziale possa essere completato con una *rimediazione* dello stesso materiale (e non sulla base di fonti ulteriori): a rigore logico tale complemento non è né congruo, né coerente con la *ratio* della disciplina. Si consente di provvedere immediatamente all'accertamento parziale sulla base della sua fonte (un PVC, una dichiarazione, ecc.), senza cercare altre fonti, ma ciò non implica affatto che sia consentito procedere senza una delibazione diligente delle risultanze di tale fonte: perché mai, se si è autorizzati a procedere in base a una verifica bancaria (e non necessario, ad esempio, effettuare un accesso), dovrebbe essere consentito valutare superficialmente i dati bancari?

L'errore logico pare evidente.

Anche nel caso di accertamento parziale non c'è alcuna ragione, nemmeno in termini di efficienza amministrativa, che imponga di poter valutare più volte lo stesso materiale: c'è ragione che impone di consentire di cercare *altro* materiale, ma non per rivalutare quello già pienamente disponibile.

Il secondo profilo è la riforma dell'art. 9 *bis* dello Statuto del contribuente, che, con il suo rimettere al centro la regola dell'unicità dell'esercizio della azione accertativa, pare aver rafforzato la preclusione a un multiplo esercizio di poteri e facoltà incidenti sulla sfera giuridica del soggetto accertato. Tale è certamente anche la revisione in *malam partem*. Essa, in quanto caso dubbio, non dovrebbe ricadere nella regola più che nella eccezione?

Il terzo profilo è che tali considerazioni di sistema si saldano a un dato letterale che pare non privo di rilievo e, anzi, potenzialmente decisivo: la disposizione del nuovo

articolo 9 *bis* Statuto del Contribuente contempla espressamente la correzione in autotutela dei vizi formali e procedurali. Secondo una solida interpretazione *a contrario*, ciò non potrebbe ritenersi escludere la revisione per una rivalutazione del merito?

All'interrogativo sui limiti della autotutela *in malam partem* il legislatore dà una risposta esplicita: essa è consentita per i profili formali e procedurali. In effetti, tale soluzione potrebbe parere non soltanto solida sul piano letterale, ma anche frutto di una ben ragionata ponderazione sistematica: tra i due estremi della possibilità di revisione di *qualsiasi* elemento o di *nessuno*, si sceglie una equilibrata via mediana, che consente di sanare i vizi formali e procedurali, ma non quelli sostanziali, dando sistematicamente la massima pregnanza e precedenza, sia dal lato delle libertà e certezza del diritto, sia dal lato della efficienza e imparzialità, alle questioni di sostanza.

Una bella sfida concettuale per gli equilibri del futuro, da ponderare con molta prudenza, attesa la delicatezza fondamentale degli equilibri in gioco, specie in tempi crisi economiche concorrenza fiscale aggressiva sul piano internazionale: sono in partita non solo le *ground rules* dell'assetto dei poteri, ma anche la stabilità e attrattività dell'ordinamento italiano.

ALBERTO MARCHESELLI

5. Il giudice tributario tra illegittimità e infondatezza degli atti impugnabili

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Sull'illegittimità dell'atto impugnabile. – 3. Sull'infondatezza dell'atto impugnabile.

1. Premessa.

Un'adeguata valutazione dei termini di incidenza strutturale che la riforma tributaria, ad oggi ancora *in itinere*, è destinata a spiegare sulla conformazione del sistema tributario italiano potrà formularsi con cognizione di causa solo una volta che la stessa avrà trovato non solo una compiuta realizzazione in sede legislativa¹, ma anche una temporalmente adeguata sedimentazione da parte di quanti sono chiamati a recepirla e a darne applicazione (Giudici e amministrazione finanziaria *in primis*)².

Eppure, già per la parte (ed è una buona parte) della legge delega 111/2023 che ad oggi si è tradotta in decreti legislativi delegati, essa consente di formulare alcune prime riflessioni sulle ripercussioni che sono destinate a derivarne per il processo tributario e, soprattutto, per il ruolo in esso spiegato dal suo giudice. Ripercussioni che non si preannunciano di lieve portata.

E ciò non solo per gli interventi che (a distanza di poco più di un anno dalla precedente riforma) hanno di nuovo interessato il

¹ Anche, in chiave argomentativa, per quanto non dovesse trovare espresso recepimento e attuazione nei decreti legislativi delegati. Vd. condivisibilmente TUNDO, *La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? (parte seconda)* in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 9 novembre 2023.

² Come è noto invero, sin da subito, già a pochi mesi dal varo di taluni dei (in questa sede) più significativi decreti legislativi di attuazione della delega, si sono venute registrando prese di posizione diversificate in dottrina e giurisprudenza su taluni tra i più nodali interventi di riforma: è sufficiente ricordare in questa sede, la sent. 30051/2024 delle SS.UU. della Corte di Cassazione in tema di autotutela tributaria (su cui cfr. da ultimo DEMETRI, *Il principio di unicità dell'azione accertatrice alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, II, 14 ss.) nonché le oscillanti pronunce sempre della Suprema Corte di Cassazione sulla compatibilità con i principi recati dalla CEDU quale parametro interposto di costituzionalità

ex art. 117 Cost. della deroga al principio di retroattività della *lex mitior* come recato dall'art. 5 del d.lgs. n. 87/2024 – che ha visto prima la sent. 1274/2025 fortemente e motivatamente adesiva alle scelte compiute dal legislatore delegato e dipoi la sent. 2950/2025, con inaspettata apertura, rimettere al giudice di rinvio valutazioni in merito a possibili profili di illegittimità costituzionale della disciplina in questione (in argomento, in dottrina, cfr. da ultimo BASILE, *Il 'Decreto sanzioni' e la lex mitior: quali garanzie per l'illecito tributario 'punitivo'?*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, III, 1 ss.) E ancora alle divergenti letture che sempre la Corte di Cassazione ha inteso offrire al disposto di cui all'art. 21-bis d.lgs. n. 74/2000 (cfr. in specie e tra le altre, per un verso, Cass. 30814/2024; Cass. 1021/2025; per l'altro Cass. 3800/2025) sfociate poi nell'ord. 5714/2025 per l'eventuale rimessione della questione alle SS.UU. della Corte di Cassazione (sulla quale cfr. da ultimo, anche per ulteriori richiami dottrinali, KOSTNER, *Sull'ordinanza interlocutoria per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite del nuovo 21-bis D.lgs. n. 74/2000: prime osservazioni*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 20 marzo 2025) su cui vd. *infra* nel testo.

d.lgs. n. 546/1992³, ma soprattutto in ragione della profonda opera di rivisitazione che ha investito lo Statuto dei diritti del contribuente per effetto del varo del d.lgs. n. 219/2023.

Non senza sottacere che, prima ancora, proprio le modifiche apportate dalla L. 130/2022 (in particolare, per quanto qui interessa, al disposto dell'art. 7 co. 5-*bis* del d.lgs. n. 546/1992⁴) avevano già fortemente inciso in tal senso sulla disciplina del processo tributario: e dunque ora vieppiù concorreranno a esaltare in modo convergente un siffatto percorso evolutivo.

Il tema si presenta, insomma, potenzialmente assai vasto e articolato.

Da qui la necessità di una sua opportuna delimitazione in stretta coerenza con il titolo assegnato alla nostra indagine⁵ il qua-

le evoca e, per un verso, la diversa modulazione e il diverso contenuto dei cd. motivi di ricorso – ovverosia delle doglianze che il ricorrente può muovere nei confronti dell'atto impugnato e/o dei suoi contenuti (i quali non necessariamente hanno carattere pretensivo e/o sanzionatorio⁶) – e, per altro verso, l'esito dell'attività cognitivo/istruttoria/decisoria spiegata dal giudice in forza (oggi non più solo⁷) delle deduzioni e

assumono formalmente carattere impugnatorio: quelle di rimborso essendo controversie rispetto alle quali si prospettano problematiche affatto peculiari e, almeno in buona parte, tangenziali (se non addirittura eccentriche) rispetto all'indagine che ci apprestiamo a svolgere.

³ Per effetto di quanto disposto dal d.lgs. n. 220/2023.

⁴ Ma non solo. È sufficiente ricordare gli spazi, per la verità, di assai gravosa autonomia di iniziativa che sono stati riconosciuti al giudice tributario con l'introduzione dell'art. 48-*bis* 1 (conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria) – norma che, infatti, non a caso è stata poi oggetto di un significativo intervento di modifica proprio ad opera del d.lgs. n. 220/2023 – come pure le delicate implicazioni sull'atteggiarsi del quadro istruttorio di causa che potrebbero celarsi dietro la rimessione alla valutazione (appunto del giudice) delle condizioni per l'ammissione della prova testimoniale: quella ponderazione in ordine alla "necessità" di sua acquisizione "ai fini della decisione" che si rinviene nell'art. 7 co. 4 d.lgs. n. 546/1992 e che ora è destinata a ripresentarsi, *mutatis mutandis*, sul piano – altrettanto critico – dell'ammissione di nuove allegazioni documentali in grado d'appello: posto che, com'è noto, il novellato art. 58 (la cui disciplina intertemporale è stata di recente oggetto di una condivisibile pronuncia di incostituzionalità ad opera della sent. 36/2025 C. Cost.) prevede attualmente che, fatto salvo il *factum principis*, in via di principio è preclusa la produzione di nuovi documenti in appello "salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa". È solo il caso di accennare in questa sede, al pesante aggravio di oneri motivazionali che da siffatte disposizioni discenderanno a carico del giudice tributario e al parallelo moltiplicarsi dei profili di censurabilità (*in iudicando* e *in procedendo*) che, sotto questi profili, potranno muoversi al suo operato: in particolare nel giudizio di legittimità. Su entrambi i profili vd. *infra* nel testo.

⁵ In questa prospettiva il presente contributo non prenderà in considerazione le liti di rimborso, neppure quando queste – intervenuto un diniego esplicito del rimborso richiesto –

⁶ Al netto di quanto già precisato *supra* nt. 5, e dunque anche delimitando il campo di indagine alle liti tributarie non a carattere restitutorio, è indubbio che non tutti gli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario rechino pretese impositive e/o sanzionatorie (vd. condivisibilmente BASILAVECCHIA, *No man's land. La giustizia tributaria verso la costituzione*, Milano, 2023, 74 ss.). Si pensi all'avviso di accertamento di maggior reddito notificato alla società di persone suscettibile di riportare (laddove i rilievi non comportino pretese ai fini IVA o IRAP) esclusivamente il maggior imponibile accertato in funzione della sua conseguente imputazione/contestazione per trasparenza pro quota ai soci ai fini dei correlati recuperi impositivi e connesse misure sanzionatorie loro comminabili; ma anche agli avvisi di accertamento e/o rettifica di classamento catastale ovvero di rigetto di domanda di definizione agevolata dei rapporti tributari, come pure – nel nuovo contesto normativo – al diniego espresso (ovvero tacito nelle ipotesi di cui all'art. 10-*quater* dello Statuto) dell'istanza di autotutela (con riferimento alle cui problematiche di sistema si rinvia, fra gli altri, a BASILAVECCHIA, *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e nubi dalla giurisprudenza*, in *IPSOA Quotidiano*, 3 febbraio 2024; MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2024, 584 ss.; PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2024; RASI, *Le modifiche in tema di impugnabilità degli atti di autotutela e loro riflessi processuali*, in *Tax News – Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 11 aprile 2024; DEMETRI, *Spunti di riflessione sulla nuova disciplina dell'autotutela tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.* 23 maggio 2024).

⁷ E ciò in ragione del (almeno nelle intenzioni) compiuto regime delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria delineato in seno allo Statuto dei diritti del contribuente per effetto delle modifiche ivi apportate dal d.lgs. n. 219/2023 in ossequio con quanto disposto dall'art. 4 co. 1, lett. g) L. 111/2023: norma che, nell'individuare i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente ha disposto, appunto, di "prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti di riscossione".

allegazioni delle parti acquisite al fascicolo di causa, con ciò sottendendo il richiamo al portato dispositivo delle pronunce cui essa attività mette capo⁸.

Con alcune opportune precisazioni:

- *in primis*, e riguardando il tema di indagine sotto il profilo del ricorrente, che se la contestazione di illegittimità può appuntarsi tanto nei confronti dell'atto impugnato in quanto tale (ciò traducendosi in un eccepito profilo di invalidità originaria o derivata dello stesso⁹) quanto nei confronti del contenuto accertativo ovvero della pretesa impositiva e/o sanzionatoria veicolata per suo tramite¹⁰, quella di

infondatezza investe e attinge necessariamente a quest'ultima: dispiegandosi poi sul piano eminentemente probatorio¹¹;

- in secondo luogo e quanto invece alla diversa prospettiva giudiziale di approccio al tema, che l'alternativa delineata nel titolo, quando declinata sul piano decisorio, non esaurisce il possibile spettro di contenuto delle pronunce giudiziali: rimanendo eccentriche rispetto ad essa le pronunce di mero rito¹², quelle che dispongono in ordine all'estinzione del giudizio e quelle di rinvio;
- in terzo luogo che, laddove il *thema decidendum* rispetto a cui è chiamato a pronunciarsi il giudice investa tanto profili di illegittimità dell'atto impugnato quanto quelli di illegittimità e/o infondatezza delle contestazioni e/o pretese per suo tramite fatte valere, ragioni di ordine logico-giuridico impongono che, delle questioni dedotte in causa, vengano esaminate e risolte in via preliminare

Com'è noto, infatti, e come si evidenzierà meglio più oltre, il disposto dell'art. 7-ter dello Statuto, nell'individuare i vizi che comportano la nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, ne dispone espressamente la rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio: con ciò, dunque, prescindendo da una loro specifica contestazione in causa ad opera della parte che ne abbia interesse. In argomento diffusamente da ultimo FRANSONI, *La nullità. Appunti sull'art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2025, 27 ss. (ed in specie, 43 ss.)

⁸ È solo il caso di ricordare in questa sede che giurisprudenza di legittimità consolidata ha da lungo tempo descritto – a nostro parere correttamente – quella tributaria come una giurisdizione eminentemente di accertamento e il processo tributario come giudizio nel quale, seppur di regola per il tramite dell'impugnazione di un atto (e nei limiti, rispettivamente, del suo contenuto e delle contestazioni per suo tramite avanzate al destinatario dello stesso, per un verso, nonché dei motivi di impugnazione spesi da quest'ultimo in seno al proprio ricorso, per l'altro), si devolve al giudice la cognizione in ordine alla sussistenza di denunciati vizi formali e procedurali dell'atto impugnato e/o in merito all'*an* al *quomodo* del rapporto obbligatorio d'imposta e/o in ordine all'*an* e/o al *quantum* della pretesa impositiva e/o sanzionatoria (così Cass. SS.UU. 18184/2013; diffusamente Cass. 18448/2015; più di recente, *ex multis* Cass. 26660/2023. In argomento, diffusamente, FARRI, *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 664 ss.). Con la conseguenza che, in via ricollegata a quanto di cui sopra, le pronunce del giudice tributario, salve quelle di mero rito, sono decisorie quanto ai contestati profili di illegittimità dell'atto impugnato ovvero della illegittimità e/o infondatezza della contestazione ovvero della pretesa impositiva e/o sanzionatoria avanzata per suo tramite.

⁹ Nei termini di cui si dirà più diffusamente oltre (cfr. § 2.)

¹⁰ Nel qual caso, ferma se del caso la concorde ricostruzione dei

fatti rilevanti in causa, l'oggetto del contendere attiene a profili di stretto diritto: si pensi alla richiesta declaratoria di illegittimità della pretesa per eccepita illegittimità dell'atto amministrativo generale sulla quale essa si fonda e di cui si richiede al giudice tributario la disapplicazione; ovvero alla contestazione di illegittimità della pretesa per (asserita) estraneità della fattispecie rispetto all'orbita di operatività della norma impositiva (nel qual caso il *thema decidendum* involge sostanzialmente profili ermeneutici interpretativi del dato normativo) ovvero per rilevata illegittimità costituzionale di quest'ultima.

¹¹ Ci sembra dunque non del tutto condivisibile il tenore dell'art. 10-*quinquies* dello Statuto laddove la norma – nel disporre in ordine al potere di autotutela facoltativa da parte degli uffici finanziari – declina tanto i profili di illegittimità quanto quelli di infondatezza che ne giustificerebbero l'esercizio come riferiti indifferentemente, al contempo distinguendoli, all'atto e all'imposizione: a meno di non ritenere che il termine "imposizione" sia stato considerato dal legislatore un formante troppo selettivo per coprire tutti i possibili contenuti contestativi degli atti *lato sensu* impositivi.

¹² In punto di carenza di legittimazione e/o di interesse ad agire, difetto di giurisdizione, di inammissibilità del ricorso (ad es. per tardività di sua proposizione e/o di costituzione in giudizio del ricorrente).

le prime rispetto alle seconde: quest'ultime essendo destinate a rimanere assorbite laddove le prime siano accertate e dichiarate come ricorrenti dal giudice adito¹³: onde l'onere di loro riproposizione ad opera della parte che ne abbia interesse in sede di impugnazione, pena, in caso contrario, la loro rinuncia ex art. 56 d.lgs. n. 546/1992.

E fermo restando che – è solo il caso di ricordarlo in questa sede – omologhi fenomeni interni di assorbimento potranno investire altresì le censure di illegittimità e/o infondatezza promosse avverso, rispettivamente, le pretese impositive e/o sanzionatorie recate dall'atto impugnato nonché autonomamente e in termini variamente modulati quelle rivolte nei confronti delle prime rispetto a quelle formulate nei confronti delle seconde. E così, a quest'ultimo proposito, se di regola l'accoglimento dei motivi di ricorso promossi in termini di il-

legittimità o infondatezza delle pretese impositive comporta l'assorbimento delle doglianze mosse in punto di illegittimità e/o infondatezza delle misure sanzionatorie irrogate (quando collegate al tributo), non vale di regola l'inverso ovvero la reciproca: giacché, per contro, la giudizialmente accertata legittimità e/o fondatezza delle pretese impositive, piuttosto che comportare fenomeni di assorbimento e così sottrarre il giudice dal pronunciarsi in merito alle misure sanzionatorie correlativamente comminate, rappresenta il presupposto stesso a che il giudice conosca e disponga in ordine al regime sanzionatorio applicabile al caso di specie anche, se del caso, oltre e a prescindere dai motivi spiegati al riguardo dal ricorrente. Che, anzi, in quest'ultima prospettiva, i significativi interventi di riforma che – ad ampio raggio – hanno investito la disciplina delle sanzioni amministrative tributarie per effetto di quanto disposto dal d.lgs. n. 87/2024, rendono lo spettro di variabili assai più variegato di prima¹⁴.

¹³ E così, ad esempio, l'ecceppata tardività di notifica dell'atto impugnato laddove giudizialmente accertata e dichiarata implicherà l'assorbimento delle ulteriori questioni di illegittimità e/o di infondatezza nel merito delle pretese che la parte abbia comunque dedotto in causa: rispetto alle quali dunque il giudice sarà tenuto (doverosamente) a non pronunciarsi: diversamente ravvisandosi gli estremi di una motivazione *ad abundantiam*. Fermo poi stabilire quale ruolo possa spiegare sotto questo profilo l'operatività del principio della ragione più liquida: posto che secondo la più recente giurisprudenza di legittimità il criterio "non può ritenersi operante nel rapporto tra questioni pregiudiziali di rito e questioni di merito ma trova applicazione solo nel rapporto tra questioni preliminari di merito e altre questioni di merito" (cfr. Cass. 7941/2020, Cass. 20557/2020). In argomento cfr. MENCHINI, *L'ordine di decisione delle questioni di merito nel processo di primo grado*, in *Riv. dir. proc.*, 2016, 975 ss.; ALUNNI, *Principio della ragione più liquida: rito e merito nell'ordine di trattazione*, in *Giur. it.*, 2016, 2625 ss., nonché da ultimo, anche per diffusi richiami dottrinali e giurisprudenziali, FERRARI, *Il principio della cd. "ragione più liquida"*, in *www.judicium.it*, 29 aprile 2021. In argomento con specifico riferimento al processo tributario vd. FRANSONI, *Motivi di ricorso e ordine delle questioni nel processo tributario* in *AA.VV., L'attuazione della riforma tributaria*, a cura di M. Logozzo, Pisa, 2024, 277 ss.

¹⁴ E così, a prescindere dalla domanda, il giudice accerterà e dichiarerà la non debenza delle sanzioni in caso di intervenuta (e giudizialmente dedotta) morte del ricorrente, per obiettiva incertezza del dato normativo (secondo quanto da sempre sostenuto in dottrina – cfr. per tutti LOGOZZO, *La disapplicazione delle sanzioni da parte del giudice tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 847 ss. – e da ultimo condiviso da Cass. 29 gennaio 2024 n. 2604 dove la Suprema Corte ha riconosciuto l'esercitabilità *ex officio* del potere disapplicativo da parte del giudice) ovvero ne rimodulerà gli importi in ossequio al principio del *favor rei* (salvo sue specifiche deroghe com'è nel discusso caso di cui all'art. 5 d.lgs. n. 87/2024): tutto da indagare è invece l'impatto che potrà spiegare a questo riguardo il disposto di cui al novellato art. 7 d.lgs. n. 472/1997 quando riguardato in combinato disposto con l'art. 2 co. 4 d.lgs. n. 472/1997 e l'art. 10-ter co. 3 L. 212/2000 tenuto conto delle ponderate e condivisibili considerazioni formulate in merito da C. Cost. sent. 46/2023 (in argomento cfr. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 527 ss.).

2. Sull'illegittimità dell'atto impugnabile.

Ciò detto, entrando *in medias res*, ci sembra opportuno muovere avendo riguardo all'ipotesi in cui il giudice abbia a confrontarsi e sia chiamato a pronunciarsi sull'illegittimità dell'atto impugnato.

Invero è proprio sotto quest'ultimo versante che, ci sembra, gli interventi di riforma abbiano significativamente inciso sull'atteggiarsi del processo tributario e sul ruolo ivi spiegato dal giudice: e ciò, in particolare, alla luce del regime delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria che trova ora novella e compiuta disciplina negli artt. 7-*bis* – 7-*quater* (ma in parte anche nell'art. 7-*sexies*) della L. 212/2000¹⁵.

Disposizioni, quelle appena ricordate, in coerenza delle quali sono state *ex novo* formulate ovvero conseguentemente modificate anche altre norme dello Statuto: segnatamente e, quanto alle prime, l'art. 6-*bis*, e quanto alle seconde, l'art. 6 co. 5, l'art. 7 co. 1, e l'art. 11 co. 5 L. 212/2000.

Possiamo dire che la disciplina così introdotta rappresenta il (o almeno costituisce un primo) tentativo di sistematizzazione (e così un punto di approdo) rispetto ad un dibattito dottrinale e a una produzione giurisprudenziale sul tema di remote origini e, nella sua alluvionalità, dalle alterne vicende.

Sotto questo profilo è noto il vivace confronto che negli anni ha coinvolto dottrina e giurisprudenza in merito all'estendibilità del regime delle invalidità degli atti

amministrativi, recato dalla L. 241/1990 in particolare in esito agli interventi apportati con la L. 15/2005, anche con riferimento agli atti dell'Amministrazione finanziaria¹⁶: sia in punto di confezionamento dell'atto in quanto tale, sia in ordine al rispetto della scansione procedurale prevista per la sua adozione.

Del pari si è lungamente disquisito se le ipotesi di invalidità (non importa al momento se da annoverarsi tra i vizi di nullità ovvero di annullabilità) degli atti dell'amministrazione finanziaria fossero da individuarsi in via tassativa in quelle previste espressamente come tali dalla legge ovvero potessero desumersi in via sistematica proprio facendo riferimento all'aderenza o meno (e dunque alla misura e al grado di gravità di scostamento) dell'atto rispetto allo schema normativamente previsto per la sua adozione e per il suo legittimo confezionamento: il confronto in argomento andando sviluppandosi di pari passo con l'accentuazione delle scansioni formali e quindi con il grado di proceduralizzazione che si è venuto progressivamente imprimendo al fenomeno tributario in tutte le sue molteplici articolazioni.

Volendo sintetizzare gli approdi del dibattito su entrambi i fronti possiamo dire che, in termini largamente condivisi quanto meno in giurisprudenza, le invalidità cui potevano risultare affetti gli atti dell'amministrazione finanziaria si reputavano tradursi in vizi, se del caso e comunque, da ri-

¹⁵ E ciò in ossequio con quanto disposto dall'art. 4 co. 1, lett. g) L. 111/2023 che, nell'individuare i principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente dispone di "prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti di riscossione".

¹⁶ Cfr. in specie, e senza alcuna pretesa di esaustività, DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729 ss. ZAGÀ, *Le invalidità nel processo tributario*, Padova, 2012; PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino 2012; PISTOLESI, *La invalidità degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131 ss.; FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2015.

condurre unitariamente alla categoria della invalidità-annullabilità¹⁷.

Come tali sicuramente incidenti sulla legittimità dell'atto ma solo se e nella misura in cui fatti tempestivamente valere in giudizio quali motivi di impugnazione dello stesso; e dunque suscettibili sì di ingenerare, laddove giudizialmente accertati, una pronuncia declaratoria di illegittimità (ovvero, secondo una diversa prospettazione teorica, di annullamento) dell'atto impugnato da parte del giudice tributario ma a condizione, appunto, dell'essere tempestivamente denunciati ad opera della parte che ne avesse interesse in giudizio. Pena, in caso contrario, l'inidoneità del vizio, pur inficiante l'atto, a precludere per ciò solo il dispiegamento della valenza giuridica assegnata dall'ordinamento all'atto stesso¹⁸.

Risultavano invece alquanto confusi e controversi i confini di quali fossero le difformità rispetto al paradigma legale – e dell'atto in quanto tale, e dell'*iter* di sua formazione – rispetto a quanto previsto dalla legge, che potessero rivelarsi tali da tradursi in una sua inidoneità, come tale, a validamente partecipare al soggetto che ne risultava destinatario (sia esso il contribuente o altro soggetto comunque coinvolto nella vicenda tributaria) del suo contenuto contestativo, pretensivo e/o sanzionatorio: tali dunque da tradursi in vizi propri dell'atto e dunque suscettibili di essere devoluti alla cognizione del giudice tributario, seppur e comunque entro il termine decadenziale di proponibilità del ricorso, ai fini dell'accertamento e conseguente declaratoria di nulli-

tà/illegittimità dell'atto stesso. È sufficiente al riguardo evocare il tormentato percorso giurisprudenziale sviluppatosi in ordine alle conseguenze da ricollegare alla mancata osservanza del termine di cui al (previgente) art. 12 co. 7 L. 212/2000 ai fini del perfezionamento e notificazione dell'avviso di accertamento per convincersene¹⁹.

Su questo panorama, sotto molti profili incerto e insoddisfacente, ha inteso, appunto, intervenire la riforma.

Tant'è che – in ottemperanza con quanto previsto dalla legge delega 111/2023 – il legislatore delegato, intervenendo sul tessuto dello Statuto dei diritti del contribuente, ha previsto, in specie e tra l'altro, un compiuto regime dei vizi dell'atto e delle conseguenze, in punto di validità/invalidità, che vi si ricollegano secondo un'articolazione in crescendo: che prende le mosse dalle cd. mere irregolarità di cui all'art. 7-*quater* (inidonee a integrare gli estremi di un vizio dell'atto tale da incidere sulla sua validità ed efficacia quanto alla sua funzione partecipativa al destinatario dei contenuti in esso rappresentati), passa per l'individuazione dei vizi dell'atto che, solo laddove tempestivamente dedotti in causa dal ricorrente nell'atto introduttivo del giudizio, ne comportano l'annullabilità *ex art. 7-bis*²⁰, per approda-

¹⁷ Come rileva da ultimo FARRI, *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, I, 213.

¹⁸ Così, Cass. 381/2016 nonché Cass. 33229/2023 entrambe riprendendo quanto già statuito da Cass. 18448/2015.

¹⁹ Per una puntuale ricostruzione del percorso giurisprudenziale in argomento rinvio a MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il "giusto procedimento tributario"*, in *Il fisco*, 2023, 1319 ss. Per una dettagliata ricognizione del variegato panorama giurisprudenziale formatosi in punto di contestati vizi dell'atto amministrativo impugnato e delle conseguenze che si sono intese di volta in volta riconnettersi cfr. PEPE, *Delega fiscale: prospettive di riforma delle invalidità degli atti impositivi*, in *Il fisco*, 2023, 2015 ss. cui rinvio anche per esaustivi pertinenti richiami dottrinali.

²⁰ Sebbene la norma abbia una latitudine lessicale pericolosamente indefinita (preoccupa in particolare la connotazione tautologica della clausola di chiusura che dispone genericamente l'annullabilità dell'atto adottato in violazione delle norme "sulla

re infine a quelli di nullità elencati all'art. 7-ter²¹ i quali, suscettibili di essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, si dispone siano “rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio” e diano “diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito”. Con una manovra che – come non hanno mancato di rilevare i primi commentatori – segnala inequivocabilmente la volontà legislativa di dettare uno specifico regime generale delle invalidità in materia tributaria al contempo astraendone e autonomizzandone la relativa disciplina da quella propria del diritto amministrativo: con una decisa presa di distanza rispetto al regime delle invalidità degli atti amministrativi parallelamente recato dalla L. 241/1990²².

Il quadro si completa poi con una specifica disciplina dei vizi che possono affliggere non tanto l'atto in sé quanto l'attività di relativa notificazione: tali da comportarne, alternativamente, o la radicale inesistenza ovvero la nullità, quest'ultima suscettibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo salvo decadenze intervenute *medio*

tempore. Disciplina – quella dei vizi di notifica dell'atto – che, seppur in buona misura recettiva di approdi giurisprudenziali pregressi, quando letta in uno con la (coeva) regolamentazione (in termini di rigorosa delimitazione soggettiva) degli effetti sospensivi, interruttivi o impeditivi che la legge ricollega alla notifica dell'atto, sembra destinata a spiegare non poche conseguenze sul piano della contestabilità/contestazione di (il)legittimità derivata degli atti, in particolare riscossivi ma altresì impositivi²³, per (asserita) mancata notifica dell'atto presupposto *ex art.* 19 co. 3 d.lgs. n. 546/1992: e ciò a maggior ragione tenuto conto del mutamento di contesto normativo in cui ha da calarsi e apprezzarsi una disciplina siffatta a motivo e del disposto di cui all'art. 14 co. 6-*bis*, e della novella di cui all'art. 58 co. 3 del d.lgs. n. 546/1992.

Non è certo questa la sede per soffermarsi nell'analisi di dettaglio di una disciplina ancora tutta da esplorare, potenzialmente suscettibile di (auspicati) futuri interventi chiarificatorio-correttivi e, per giunta, per la parte di suo maggiore interesse, volutamente incompiuta e aperta: atteggiandosi così a contenitore dal contenuto in buona misura tutto da individuarsi²⁴. Del resto taluni strin-

validità degli atti”) ci sembra che la stessa si occupi di vizi che incidono sull'atto o in quanto tale nella sua dimensione formale/documentale o per l'iter procedurale che ne ha contrassegnato l'adozione.

²¹ Anche in questo caso la norma si rivela un contenitore pericolosamente aperto laddove alla sua disciplina vengono ricondotti gli atti dell'amministrazione finanziaria, in particolare e fra l'altro, “affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto”: con una fiducia nell'attento discernimento del futuro legislatore in punto di formulazione del dato normativo che potrebbe risultare mal riposta e riservare spiacevoli sorprese.

²² Cfr., con efficace sintesi, FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 215. Si consuma con ciò la recisione di un cordone ombelicale scomodo e per molti versi fuorviante da tempo auspicata da attenta dottrina in considerazione della diversità di contesto da cui riguardare e apprezzare il fenomeno (si rinvia da ultimo a MELIS, *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario*, in *Il fisco*, 2024, 221 ss.).

²³ Com'è, sicuramente, nel caso dell'avviso di accertamento emesso ai sensi dell'art. 10-*bis* L. 212/2000 per la contestazione di condotte elusivo/abusive e i conseguenti recuperi impositivi e sanzionatori: laddove la disposizione prevede espressamente che l'atto contestativo della condotta abusivo/elusiva sia preceduto, a pena di nullità (*rectius* annullabilità), dalla notifica *ex art.* 60 d.p.r. 600/1973 della richiesta di chiarimenti: quando, per contro, più generica si rivela la dizione contenuta nell'art. 6-*bis* con riferimento allo schema d'atto di cui si richiede la comunicazione “con modalità idonee a garantirne la conoscibilità”.

²⁴ Com'è noto, invero, salvi i casi di nullità espressamente contemplati dalla norma (segnatamente, difetto assoluto di attribuzione, adozione in violazione o elusione di giudicato), la norma rinvia a “vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto”: per ciò solo sventando in radice qualsivoglia dubbio

genti interrogativi che, appunto, soprattutto la normativa recata dall'art. 7-ter impone all'interprete, sono già stati opportunamente attenzionati dalla dottrina occupatasi *ex professo* di questo profilo della riforma²⁵.

Per quanto qui interessa, due ci sembrano essere, sin d'ora, i profili meritevoli di rilievo.

Innanzitutto, che il disposto dell'art. 7-ter prospetta un possibile tema di indagine e di pronunciamento da parte del giudice tributario che, seppur da condurre entro il confine dei fatti dedotti in causa dalle parti, va oltre il principio della domanda. Talché, ricorrendone gli estremi, se per un verso ci sembra s'imponga l'applicazione dell'art. 101 c.p.c., per l'altro e consequenzialmente, è da escludere che il giudice tributario sia legittimato, nel caso, a definire il giudizio in forma semplificata *ex art. 47-ter* d.lgs. n. 546/1992. Resta poi sullo sfondo la tematica della possibile formazione di un giudicato implicito di segno negativo sulla eccepita (ovvero rilevata *ex officio* ma poi, in ragione del contraddittorio sollecitato e instaurato, giudizialmente esclusa) questione di nullità dell'atto in corso di causa, anche in ragione della diversa latitudine dell'oggetto del giudizio dipendente dal carattere devolutivo dell'appello, e delle conseguenze che se ne dovrebbero far discendere in chiave sistematica: sotto quest'ultimo profilo, con la neces-

sità di indagare il ruolo, che si preannuncia di non scarso rilievo, da ascrivere alla neo introdotta previsione di proponibilità di motivi aggiunti per il caso in cui la parte “venga a conoscenza” di documenti non prodotti dalle altre parti nel corso del giudizio di primo grado dai quali “emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati”.

In secondo luogo che la disciplina in tema di annullabilità degli atti recata dall'art. 7-bis dello Statuto, stante la indeterminatezza (e, almeno apparente, residualità²⁶) delle ipotesi che vi sembrano ricomprese, laddove la si confermi declinata in termini tali da prescindere dalla cd. “prova di resistenza” di cui all'art. 21-octies co. 2 L. 241/1990²⁷, segna un significativo spostamento di approccio del giudice al tema di causa: estendendosi l'orbita dei casi in cui il giudice tributario prima e innanzitutto sembra essere chiamato ad essere giudice dell'atto e solo poi, eventualmente, del rapporto²⁸. E fermo restando

quanto alla integrale riconducibilità delle fattispecie di “nullità” previgenti (e rimaste testualmente inalterate all'esito della riforma) alla categoria dei vizi di annullabilità (in questi termini FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 214.

²⁵ Cfr. nt. 24 nonché VIOTTO, *Il nuovo paradigma delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in AA.Vv., *L'attuazione della riforma tributaria*, cit., 31 ss.; ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, in AA.Vv., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, a cura di A. Giovannini, Pisa, 2024, vol. II, 83 ss. e, da ultimo, diffusamente, FRANSONI, *La nullità. Appunti sull'art. 7ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2025, 27 ss.

²⁶ Invero, alla tassatività delle ipotesi (quand'anche, se del caso, da individuarsi *pro futuro*, come nel caso di cui all'art. 7-ter) di nullità e di mera irregolarità, si contrappone una disciplina – quella appunto dei vizi di annullabilità – che si contrassegna come a fattispecie aperta (e dunque recante una clausola di chiusura: “annullabilità per violazione di legge”).

²⁷ Con ciò segnando l'opzione del legislatore domestico per una disciplina caratterizzata da un maggior livello di tutela rispetto a quello richiesto in via di principio a livello eurounionale (secondo una logica che evoca il percorso della Suprema Corte di Cassazione in merito all'inosservanza del termine di cui al previgente art. 12 co. 7 L. 212/2000 per la notifica dell'avviso di accertamento – Cass. 18184/2013 – su cui si rinvia a MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il “giusto procedimento tributario”*, in *Il fisco*, 2023, 1318 ss.).

²⁸ Come condivisibilmente evidenzia attenta dottrina (cfr. SALVINI, *Il contraddittorio procedimentale*, in AA.Vv., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, cit., vol. II, 26) la quale – focalizzata la logica che presiede alla disciplina del cd. contraddittorio endoprocedimentale recata dal d.lgs. n. 13/2024 – conclude evidenziando un “probabile mutamento ‘strisciate’ dell'oggetto del processo tributario dando prevalenza all'impugnazione sul merito” talché “la sede privilegiata della definizione del merito, in quest'ottica, è appunto la sede procedimentale, dove la partecipazione del contribuente è meno intesa come anticipata

che l'ampiezza e indeterminatezza dell'espressione "violazione di legge" utilizzata dal legislatore nel corpo dell'art. 7-*bis* per indicare i vizi che laddove si accertino inficiare l'atto dovrebbero condurre il giudice ad una pronuncia di "annullamento", sembra suscettibile di ricomprendere anche le censure (appunto di illegittimità) concernenti il contenuto (contestativo, pretensivo e/o sanzionatorio) veicolato dall'atto impugnato. Con un mutamento di prospettiva – quanto alla valenza (ricognitivo/accertativa del modo di essere del rapporto dedotto in causa piuttosto che caducatoria dell'atto impugnato) da riconoscersi all'operato del giudice tributario – che, almeno in prima battuta, si preannuncia gravido di conseguenze: necessitando con ciò di un'adeguata riflessione che, anche alla luce della futura prassi applicativa, si incarichi di evidenziarne tutte le implicazioni di sistema.

Operazione non facile, vista l'ampiezza degli interventi di riforma e le perplessità che possono nutrirsi circa il ruolo da attribuire ad alcune neo introdotte disposizioni di principio: quale, in particolare e per quanto qui rileva, il disposto di cui all'art. 9-*bis* (anche nella sua problematica correlazione con l'art. 7 co. 1-*bis*)²⁹ e alla possi-

bile valenza preclusiva ad esso ascrivibile in punto di eventuale reiterata adozione da parte dell'Ufficio dell'atto impugnato, in chiave emendativa del vizio ivi denunciato ovvero rilevato *ex officio*, laddove consentito dal rispetto dei relativi termini decadenziali disposti *ex lege*³⁰.

3. Sull'(in)fondatezza dell'atto impugnabile.

Detto ciò, non minori sono le questioni che si pongono quando si passi ad indagare l'incidenza che sono suscettibili di spiegare gli interventi di riforma laddove in giudizio si controverta (e dunque il giudice sia chiamato a pronunciarsi) in ordine alla totale o parziale infondatezza di ciò che, con espressione felicemente anodina e omnicomprensiva, il legislatore indica come "l'atto [impugnabile]"³¹.

Da questo punto di vista, per quanto attiene al ruolo del giudice, l'intervento di riforma sembra apparentemente incidere solo in chiave confirmativa dello *status quo ante*.

difesa, e più come collaborazione alla corretta e condivisa determinazione dell'obbligazione tributaria".

²⁹ Sul punto cfr. ZAGÀ, *Prime riflessioni sulla possibilità – post riforma fiscale – di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 aprile 2024; nonché DEMETRI, *Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 30 aprile 2024 e PROSPERI - DORIGO, *Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente nella perdurante incertezza dei limiti dell'autotutela sostitutiva*, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 21 maggio 2024 entrambi con specifico riferimento all'ord. 33665/2023 che ha dato luogo poi alla sentenza citata nella nota successiva.

³⁰ Com'è noto, per l'esclusione di un simile effetto preclusivo – con conferma, dunque, del precedente orientamento giurisprudenziale incardinato sul discutibilmente prefigurato principio di perennità del potere accertativo dell'Ufficio (su cui PERRONE, *Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.* 5 gennaio 2023) – si sono pronunciate da ultimo Cass. SS.UU. 30051/2024 sollevando con ciò non poche perplessità da parte della dottrina (cfr., *ex multis*, BASILAVECCHIA, *Agenzia delle Entrate e Sezioni Unite sull'autotutela tributaria corrono su binari paralleli?*, in *IPSOA Quotidiano*, 13 dicembre 2024; FICARI, *La "nuova" autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 693 ss.; GIOVANARDI, *Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 242 ss.).

³¹ Così art. 7 L. 212/2000. Vd. invece, per contro sulla distinzione normativa tra atto e imposizione e dunque tra contenitore e contenuto, quanto osservato nella precedente nt. 11.

Sovviene invero in tal senso l'art. 7-*bis* co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente laddove dispone, per quanto qui interessa, che “*i motivi di infondatezza dell'atto sono dedotti a pena di decadenza con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio*”.

Insomma, sotto questo profilo, la norma non fa che ribadire il principio dispositivo (*rectius* principio della domanda) che da sempre ha improntato e, salvo quanto detto *supra* in merito ai vizi di nullità, impronta il processo tributario.

Il giudice conosce e si pronuncia sulla fondatezza/infondatezza dei rilievi e delle contestazioni mosse dall'Ufficio per il tramite dell'atto impugnato secondo il principio della domanda e, dunque, se e nei limiti in cui ne è investito in ragione e per effetto dei motivi di impugnazione formulati dal ricorrente³², sotto pena di decadenza, nell'atto introduttivo del giudizio³³: all'interno di siffatto perimetro, decidendo poi nel merito

sulla scorta della valutazione delle circostanze in fatto come dedotte (e nella misura in cui, alternativamente, *ex adverso* contestate ovvero, altrimenti, provate) in causa dalle parti a rispettivo sostegno delle proprie ragioni, alla stregua di quanto disposto dall'art. 2697 c.c. e dall'art. 115 c.p.c.³⁴.

Facendo poi da *pendant* a tale cornice conoscitiva, la regola di giudizio esplicitata ora dal novello art. 7 co. 5-*bis* d.lgs. n. 546/1992: in sostanziale trasposizione del disposto di cui all'art. 530 co. 2 c.p.p. in punto di assoluzione per insufficienza di prove.

In questa prospettiva, dunque, l'interesse per la disposizione di cui all'art. 7-*bis* sopra richiamata verrebbe ad appuntarsi semmai sul piano strettamente formale: traducendosi nell'interrogarsi sull'opportunità sistematica di collocare una norma di valenza eminentemente processuale, qual è *in parte qua* quella di cui all'art. 7-*bis* cit., nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente.

In realtà il contorno normativo che ruota attorno a questa disposizione è ben più complesso: i profili di contestazione (e conseguente accertamento giudiziale) che attengono alla fondatezza/infondatezza dell'atto impugnato [*rectius* dei suoi contenuti] involgono invero i temi del riparto degli oneri probatori quanto ai fatti dedotti in causa dalle parti e quelli procedurali/processuali in ordine alla disciplina delle prove e ai poteri che rispetto ad esse si vede attribuito il giudice tributario. Aspetti, questi, su cui molto è intervenuto il legislatore della riforma.

³² Motivi di ricorso che, laddove censurino l'atto impugnato per infondatezza, possono poi articolarsi alternativamente o cumulativamente nel sindacare l'idoneità dei fatti dedotti dall'Ufficio a costituire adeguato fondamento dei rilievi mossi nell'atto e/o nel contestarne in radice la ricorrenza in concreto sotto il profilo probatorio: anche, se del caso, per il tramite della deduzione in causa di ulteriori circostanze in fatto e loro correlata dimostrazione probatoria quali fatti impeditivi, estintivi o modificativi (seppur con i noti limiti posti dall'art. 32 co. 4 e 5 d.p.r. 600/1973): con il conseguente integrarsi o meno delle cd. mere difese.

³³ Salvo il caso, del tutto residuale, di proposizione dei motivi aggiunti che, peraltro e come si è già accennato *supra* nel testo, potrebbe sollecitare rinnovato interesse in ragione del mutamento di contesto in cui la previsione viene ora ad operare: come segnalato dal fatto che all'originaria spendibilità dei motivi aggiunti solo in primo grado (nei rigorosi limiti sostanziali e procedurali recati all'art. 24 d.lgs. n. 546/1992) si è venuta affiancando ora l'estensione di previsione di loro spendibilità in appello ex art. 58 co. 2 d.lgs. n. 546/1992 nell'ipotesi (niente affatto sovrapponibile alla prima) in cui “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”.

³⁴ Ciò trovando ora espressa sanzione nell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 che, se per un verso impone all'Ufficio di fornire prova dei fatti posti a fondamento delle contestazioni mosse con l'atto impugnato, per l'altro impone al giudice di fondare la propria decisione sul materiale probatorio risultante agli atti di causa.

E ciò anche a voler prescindere dal ruolo che si intenda ascrivere, appunto, in chiave di possibile incidenza sui criteri di riparto dell'onere della prova tra le parti in causa avanti al giudice tributario, al già richiamato disposto dell'art. 7 co. 5-*bis* d.lgs. n. 546/1992 come introdotto dalla L. 130/2022: questione sulla quale, tanto in dottrina che in giurisprudenza, non hanno mancato di manifestarsi, sin da subito, divergenti opinioni³⁵ che a tutt'oggi sono lungi dal trovare un punto di composizione.

E così se ora l'art. 7 co. 1 dello Statuto, innovando in ordine al contenuto motivazionale dell'atto suscettibile di impugnazione avanti il giudice tributario, dispone che in esso l'Ufficio sia tenuto ad indicare specificamente non solo i fatti costitutivi posti a fondamento del suo contenuto "decisorio"

(?) ma altresì i relativi mezzi di prova³⁶, in chiave delimitativa di questi ultimi, non poco rilievo sembra destinato a spiegare ai fini che qui interessano il disposto di cui all'art. 7-*quinquies* dello Statuto.

Norma, quest'ultima, che – con previsione sulla cui portata (se meramente ricognitiva ovvero innovativa) probabilmente molto si discuterà³⁷ – espressamente preclude all'Ufficio l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento del tributo (sia in sede amministrativa che giudiziale), degli elementi di prova acquisiti oltre il termine previsto dal successivo art. 12 co. 5 per la permanenza degli operatori presso la sede del contribuente soggetto a verifica³⁸ ovvero di quelli acquisiti in violazione di legge³⁹; principio – quello, ap-

³⁵ *Ex multis*, RUSSO, *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. dir. trib. suppl. online* 7 dicembre 2022; MULEO, *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. CARINCI e F. PISTOLESI, Milano, 2022, 83 ss.; DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.; GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *www.giustiziainsieme.it*, 14 marzo 2023; MELIS, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 19 maggio 2023, 1 ss.; VIOTTO, *Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario*, in *Rass. trib.* 2023, 331 ss. ma altresì da ultimo VANZ, *Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib. suppl. online* 13 marzo 2025 con una puntuale ricognizione dei lavori preparatori e, del pregresso panorama giurisprudenziale, rispetto al quale la genesi della disposizione è maturata e ha da essere riguardata e apprezzata. In giurisprudenza si è registrato un atteggiamento tendenzialmente svalutativo della portata della disposizione ritenuta priva di incidenza modificativa al quadro (soprattutto di matrice giurisprudenziale) *quo ante* (da ultimo Cass. 32002/2024; Cass. 32887/2024) salvo poi, in termini contraddittori, ascriverle portata sostanziale e come tale applicabile solo ai giudizi radicati successivamente al 16 settembre 2022 (fra le altre, Cass. 2746/2024; Cass. 16493/2024, Cass. 20816/2024).

³⁶ L'art. 7 co. 1-*bis* L. 212/2000 pone poi l'interrogativo se all'Ufficio sia preclusa qualunque successiva integrazione del materiale probatorio, rispetto a quello indicato nell'atto impugnato a fondamento degli elementi costitutivi della pretesa, in particolare in corso di causa. Ragioni di economicità e trasparenza dell'agire amministrativo ed esigenze di tutela del diritto di difesa del destinatario dell'atto (che peraltro stanno a fondamento giustificativo delle modifiche apportate dal legislatore della riforma al disposto di cui all'art. 7 dello Statuto) ci inducono a ritenere esclusa una siffatta possibilità: e piuttosto ad ammettere spazi di arricchimento del quadro probatorio in corso di causa ad opera dell'Ufficio dipendenti dalla necessità di controdedurre rispetto ai fatti dedotti in causa dal contribuente ovvero di interloquire rispetto all'eventuale assunzione della prova testimoniale laddove ne venga ammessa l'acquisizione da parte del giudice.

³⁷ Cfr. al riguardo tra i primi commenti MULEO, *Il regime delle prove*, in AA.VV., *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, cit., II, 277 ss.; CHIARIZIA, *Prime riflessioni in merito alla inutilizzabilità delle prove per vizi dell'attività istruttoria introdotta dalla riforma dello Statuto del contribuente di cui al D.lgs. n. 219/2023*, in *Riv. trim. dir. trib. suppl. online* 2 maggio 2024, STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti "non patrimoniali" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2025, 99 ss.; MASTELLONE, *La prospettiva di Assonime sul regime delle invalidità degli atti tributari e dei vizi di notifica*, in *Il fisco*, 2025, 33 ss.

³⁸ Termine che pertanto, in ragione di ciò, assume valenze e coloriture decadenziali in punto di acquisizioni istruttorie, validamente utilizzabili, tanto per gli Uffici finanziari quanto per la Guardia di Finanza.

³⁹ Ci sembra invece di limitato rilievo, ai fini del nostro discorso, quanto ora previsto dall'art. 8 co. 5 dello Statuto che, nell'indicare in

punto, della inutilizzabilità (procedurale e processuale) delle prove illegittimamente acquisite – sulla cui immanenza nel nostro sistema si è a lungo disquisito⁴⁰, rispetto al quale la giurisprudenza di legittimità era addivenuta infine ad offrire una sostanzialmente condivisibile sistematizzazione⁴¹ e che, ora, nella più vasta latitudine di operatività e absolutezza di valenza precettiva implicata da questa sua nuova veste normativa, sembra aprire rinnovate questioni interpretative: comportando, in presenza di specifica contestazione del contribuente in tal senso, un tema di indagine per il giudice tributario dalle delicate implicazioni, anche in chiave motivazionale, quanto al piano delle prove suscettibili di trovare ingresso nel processo e utilizzabili ai fini della decisione, con i conseguenti risvolti che ciò è destinato a spiegare in punto di valutazione giudiziale, appunto, quanto alla fondatezza sul versante probatorio delle contestazioni/pretese veicolate con l'atto impugnato (cd. prova di resistenza).

Non v'è dubbio peraltro che, nella prospettiva in esame, le questioni di maggiore complessità si appuntano e, per un verso, sul tenore dell'art. 7 co. 4 d.lgs. n. 546/1992 che, nel riconoscere quella testimoniale come prova spendibile nel processo tribu-

tario, ne subordina peraltro l'ammissione alla valutazione giudiziale di sua necessità di acquisizione ai fini della decisione e, per l'altro, sul novellato disposto dell'art. 58 d.lgs. n. 546/1992 che – radicalmente innovando rispetto ad una tradizione normativa assolutamente consolidata di segno opposto⁴² – non ammette nuove produzioni documentali in appello salvo che il giudice non le ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa⁴³.

Ed invero, se nessuna delle due norme è destinata a spiegare effetto sul piano dei fatti di causa, la cui delimitazione rimane integralmente rimessa alle deduzioni di parte, né tanto meno riconosce poteri inquisitori (in chiave sostitutivo/suppletiva delle parti) al giudice tributario, non v'è dubbio che ambedue profilano degli spazi di apprezzamento giudiziale, quanto all'acquisizione del mezzo istruttorio di cui la parte ha promosso l'assunzione, da condurre secondo canoni (quello della necessità/indispensabilità ai fini della decisione) che potrebbero entrare in collisione con le regole di giudizio sancite proprio dall'art. 7 co.

quello decennale il limite temporale massimo entro il quale imporre la conservazione obbligatoria di documenti fiscalmente rilevanti a carico dei contribuenti, riconnette allo spirare di siffatto termine la preclusione definitiva per l'amministrazione all'utilizzabilità di siffatta documentazione a fondamento delle proprie pretese: e ciò nella misura in cui il *dies a quo* di suo computo è individuato dal legislatore in quello di "utilizzazione" del documento. Circostanza che va ad inficiare grandemente la portata che la disposizione avrebbe potuto spiegare in particolare con riferimento alla nota vicenda della contestabilità in accertamento dei cd. componenti reddituali ad efficacia pluriennale.

⁴⁰ Ma che a parere nostro, già poteva a buon ragione rinvenirsi sancito dall'art. 70 d.p.r. 600/1973 e dall'art. 75 d.p.r. 633/1972.

⁴¹ Ribadite anche da ultimo da Cass. 8452/2025.

⁴² Con riferimento alla quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali a COLLI VIGNARELLI, *La produzione di nuovi documenti in appello: un'interessante sentenza tributaria di merito*, in *Riv. dir. trib. suppl. on line*, 10 ottobre 2023. Proprio la sua innovatività ha fatto sì, come già accennato *supra* nt. 4, che la Corte Costituzionale sia intervenuta a opportunamente regimentarne il regime temporale di applicabilità con sent. 36/2025.

⁴³ Salvo il caso della dimostrazione, ad opera della parte, dell'impossibilità di precedente produzione in giudizio per causa a sé non imputabile. Ferme le riserve che si possono nutrire rispetto alla scelta legislativa di sostanzialmente cristallizzare le allegazioni probatorie delle parti al primo grado di giudizio, è certo che l'intervento normativo manifesta profili di illegittimità costituzionale laddove il legislatore ha del tutto omesso di prevedere norme transitorie volte ad adeguatamente regolamentare il dispiegamento degli effetti del nuovo regime recato dall'art. 58 cit. rispetto ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 220/2023: da ultimo puntualmente rilevati da C. Cost. sent. 36/2025.

5-bis in ordine alla (ir)rilevanza giudiziale del fatto incerto ai fini della valutazione di fondatezza/infondatezza dell'atto impugnato. Con conseguenti pericolose ricadute in punto di alterazione della distribuzione della prova (e dell'onere di suo assolvimento) fra le parti in causa per fatto imputabile al giudice tributario: le cui determinazioni sul punto, dovendo trovare adeguata giustificazione nel corpo motivazionale della pronuncia, potrebbero aprire di per sé un fronte contenzioso di non poco conto anche per la complessità delle questioni che presumibilmente lo contrassegnerebbero.

Da cui l'auspicio che prevalgano letture assolutamente riduttive e prudenziali di entrambe le disposizioni in questione: che, peraltro, la dottrina *medio tempore* occupatasi dell'argomento (in particolare con riferimento a quella di più risalente introduzione) ha mostrato sin da subito di sposare⁴⁴.

È poi solo il caso di accennare all'impatto che potrebbe spiegare sulla tematica in esame il disposto di cui all'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 laddove la norma prevede che *“la sentenza irrevocabile di assoluzione, perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto⁴⁵ e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha in questo efficacia di giudicato, in ogni*

stato e grado, quanto ai fatti medesimi”⁴⁶; con conseguente riconosciuta sua producibilità anche nel giudizio di legittimità avanti la Corte di Cassazione.

Posto infatti che il vincolo del giudicato penale sembra destinato a spiegare effetto nel processo tributario se non altro sul piano dell'accertamento giudiziale dei comuni fatti rilevanti in causa (andando così ad incidere sulla descrizione del loro perimetro per il giudice tributario a prescindere dall'assolvimento o meno dei relativi oneri probatori ad opera della parte che ne abbia interesse) ci sembra che la norma potrebbe manifestare qualche incongruenza rispetto alla politica di irrigidimento dei confini temporali di allegazione probatoria⁴⁷ a disposizione delle parti che sembra aver improntato la riforma nel nostro processo, con le conseguenze descritte sul piano dell'apprezzamento giudiziale delle stesse.

Trattasi di un tema quanto mai delicato anche perché si innesta e involge un dato normativo rispetto al quale ad oggi risultano aperti non pochi fronti di confronto e di conflitto, soprattutto sul versante giurisprudenziale: sia quanto all'esatta portata del suo disposto⁴⁸, sia alle possibili implica-

⁴⁴ Cfr. PISTOLESI, *La testimonianza scritta*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. CARINCI e F. PISTOLESI, Milano, 2022, 67 ss. (in specie 70 e 74).

⁴⁵ Ma, laddove la sentenza irrevocabile disponga l'assoluzione con formula “perché il fatto non sussiste”, è previsto che essa sia destinata a spiegare effetto vincolante nel giudizio tributario, in punto di accertamento dei comuni fatti rilevanti in causa, anche nei confronti della persona fisica ovvero dell'ente e società (nonché relativi soci e associati) nell'interesse o in rappresentanza dei quali ha agito l'imputato.

⁴⁶ Nello schema approvato dal Consiglio dei Ministri il 21 febbraio 2024, l'art. 21-bis co. 2 aveva un dettato più articolato. La disposizione invero, se per un verso prevedeva che la sentenza penale irrevocabile potesse essere depositata anche nel giudizio di cassazione con memoria illustrativa (e ciò in ragione dell'effetto di giudicato ascrivibile quanto all'accertamento dei fatti ivi compiuto dal giudice penale), per l'altro, in termini non del tutto adamantini, disponeva altresì che “la Corte di cassazione assegn[asse] al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni” trascorso il quale “se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti in fatto”.

⁴⁷ E dunque di assolvimento dell'onere probatorio dei fatti dedotti in causa.

⁴⁸ Tant'è che i contrasti interpretativi registratisi al riguardo hanno da ultimo indotto la sezione tributaria della Corte di Cassazione

zioni di illegittimità costituzionale che sono suscettibili di discenderne⁴⁹: con esiti difficilmente prevedibili. Anche se, per quanto ci riguarda, laddove si rivelasse confermata dalla giurisprudenza di legittimità la portata significativa inizialmente attribuitole dalla Suprema Corte e dalla quasi unanime dottrina, la stessa difficilmente si sottrarrebbe a fondate censure di illegittimità costituzionale, anche proprio sotto i profili sopra adombrati.

LAURA CASTALDI

a rimettere la questione al Primo presidente per l'eventuale rinvio alle Sezioni Unite (cfr. ord. interlocutoria 4 marzo 2025, n. 5714).

⁴⁹ In particolare, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte con ord. 10 marzo 2025 n. 64/3/2025 ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 21-*bis* del d.lgs. n. 74/2000 come modificato dal d.lgs. n. 87/2024, nella parte in cui prevede che il giudicato penale assolutorio emesso a seguito di dibattimento faccia stato nel processo tributario, per irragionevole disparità di trattamento delle parti: rilevando come l'effetto del giudicato si produca solo in caso di assoluzione del contribuente e non anche in caso di sua condanna, nonché per lesione del diritto di difesa evidenziando come la norma disponga l'efficacia vincolante del giudicato penale dibattimentale assolutorio a prescindere dalla possibile partecipazione dell'Erario nel processo penale mediante costituzione di parte civile.

6. Il nuovo regime di invalidità degli atti tributari in riferimento ai vizi dell'attività istruttoria

SOMMARIO: **1.** Premessa: l'introduzione di una disciplina settoriale delle invalidità degli atti tributari e dei vizi dei "sub-procedimenti". – **2.** La regola della "inutilizzabilità" per "violazione della legge": profili problematici alla luce del principio di "proporzionalità". – **3.** Il rapporto tra "inutilizzabilità" ed "invalidità" nel caso di atti dell'amministrazione finanziaria motivati in base a prove illegittimamente acquisite. – **4.** Modalità e sedi giurisdizionali di rilevazione dei "vizi istruttori".

1. Premessa: l'introduzione di una disciplina settoriale delle invalidità degli atti tributari e dei vizi dei "sub-procedimenti".

Uno dei tasselli fondamentali delle "nuove" forme di amministrazione del prelievo prefigurate dalla legge delega 9 agosto 2023, n. 111 è certamente la disciplina generale delle invalidità tributarie (art. 4, comma 1, lett. g) l. n. 111/2023)¹. Solo una chiara regolazione delle "patologie" dell'azione impositiva è infatti in grado di assicurare *effettività* alle "nuove" garanzie (motivazione con indicazione degli elementi di prova; proporzionalità dell'azione amministrativa; divieto di *bis in idem*) ed ai "nuovi" diritti partecipativi del contribuente nella fase

di controllo (principio del contraddittorio; diritto di accesso); garanzie e diritti partecipativi che della riforma rappresentano, a loro volta, un "asse portante", quali imprescindibili strumenti per la gestione e per l'eventuale risoluzione (per quanto possibile, già) *in sede amministrativa* di ogni potenziale questione o controversia tra Fisco e contribuente².

In tale ottica, l'intervento riformatore sul fronte delle invalidità – attuato con il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 e sfociato nell'introduzione, all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, degli artt. da *7-bis* a *7-sexies* l. 27 luglio 2000, n. 212 – ha rappresentato un significativo passo avanti per l'ordinamento tributario, sotto diversi profili.

In primo luogo, quest'ultimo si è finalmente dotato di una *propria* ed "autonoma" disciplina delle "patologie" dell'azione impositiva³, analogamente a quanto già avve-

¹ Sul punto, cfr. MARELLO, PEPE, *L'introduzione di una disciplina generale delle invalidità tributarie nella legge delega di riforma fiscale n. 111/2023*, in MANZON, MELIS (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 175 ss.

² PEPE, *Delega fiscale: prospettive di riforma delle invalidità degli atti impositivi* in *Il fisco*, n. 21/2023, 2016 ss.

³ Sottolineano questo aspetto: MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 6^a ed., Torino, 2024, 387; VIOTTO, *Il nuovo paradigma delle invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria*, in LOGOZZO (a cura di), *L'attuazione della riforma tributaria*, Pisa, 2024, 31-

nuto in altri settori dell'esperienza giuridica⁴. Il che – si noti – da un lato, contribuisce ovviamente a rendere più *certo il diritto*, atteso che le conseguenze dei “vizi” dell'azione impositiva sono oggi espressamente definite dalla stessa legge tributaria e non necessitano più di (complesse ed incerte e spesso vane) elaborazioni interpretative, più o meno fondate e/o “ispirate” a discipline “extra-settoriali”⁵; dall'altro, e soprattutto, consente di meglio “tarare” il contenuto dei regimi di invalidità alle *esigenze specifiche del settore fiscale* ed ai suoi *principi informativi*, nella prospettiva di un più “equo” temperamento tra “legalità” e “certezza” dei rapporti giuridici⁶, quali valori struttura-

li indefettibilmente coinvolti nella disciplina delle tecniche di “ri-assorbimento” delle “patologie” giuridiche⁷.

In secondo luogo, e proprio in quest'ultimo senso, la riforma provvede a connotare in chiave *plurale* le invalidità tributarie: (*i*) da una parte, quanto ai vizi degli provvedimenti e dei procedimenti di accertamento e di riscossione, operando la distinzione di fondo tra “annullabilità” (art. 7-*bis* l. n. 212/2000) e “nullità” (art. 7-*ter* l. n. 212/2000) degli atti impositivi⁸, superando così il precedente “appiattimento” sull'unico (ed impropriamente qualificato) regime di “nullità-annullabilità”⁹, spesso inadeguato per eccesso o per difetto¹⁰, recuperando altresì in termini di correttezza

32; ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, in 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, 86. Sul punto, lascia intendere una netta cesura tra assetto previgente ed assetto riformato delle invalidità tributarie, Cass., sez. V, 17 marzo 2025, n. 7131.

⁴ In tal senso, FARRI, *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, I, 251; da ultimo, e per una lettura sistematica della riforma delle invalidità, si rinvia ampiamente a DEL FEDERICO, *Procedimento tributario e vizi degli atti impositivi: il quadro teorico a seguito della Riforma Leo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2025, 287.

⁵ Per una indagine più approfondita di tali aspetti, con particolare riferimento al rapporto tra invalidità tributarie ed invalidità amministrative generali (artt. 21-*septies*, 21-*octies* l. n. 241/1990), si rinvia a PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; ZAGÀ, *Le invalidità nel diritto tributario*, Padova, 2012; FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, WK Italia, 2015.

⁶ Sulla stretta “settorialità” e “specialità” dei regimi di invalidità, in quanto scaturenti dal diverso bilanciamento – operato alla luce dei principi informativi e delle esigenze specifiche della singola branca dell'ordinamento – tra legalità e certezza dei rapporti giuridici, sia consentito il rinvio a PEPE, *Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale (e plurale) dell'invalidità nel settore tributario*, in *Riv. dottr. fisc.*, n. 1/2022, spec. 158 ss. In tal senso, anche la giurisprudenza di legittimità, la quale condivisibilmente rileva “come non esista nell'ordinamento giuridico una nozione unitaria del vizio di nullità dell'atto giuridico, essendo riservata alla discrezionalità del Legislatore, nel rispetto delle garanzie assicurate dalla Costituzione, la scelta più opportuna tra le diverse soluzioni giuridiche possibile, delle discipline degli istituti giuridici e

delle forme di tutela giudiziaria dei diritti e degli interessi ma come tale vizio si atteggi piuttosto in modo diverso secondo le differenti esigenze e gli specifici interessi che vengono in considerazione nelle diverse discipline normative che regolano i rapporti di diritto pubblico ed i rapporti di diritto privato” (così, Cass., sez. VI, 18 settembre 2015, n. 18448; nonché, *ex multis*, Cass., sez. V, 29 novembre 2023, ord. n. 33229).

⁷ ROMANO TASSONE, *Tra diversità e devianza. Appunti sul concetto di invalidità*, in *Studi in onore di V. Ottaviano*, II, Milano, 1993, 1125 ss.

⁸ La categoria della “irregolarità” (art. 7-*quater* l. n. 212/2000) non appare invero integrare un regime autonomo di invalidità (manca del tutto uno specifico trattamento, diverso dalla elisione degli effetti dell'atto), rappresentando piuttosto un limite “esterno” espresso alla generale regola della “annullabilità” (art. 7-*bis* l. n. 212/2000) della quale dunque concorre (in negativo) a definirne i contorni: per più approfondite riflessioni su tali regimi, si veda, da ultimo, FRANSONI, *La nullità: appunti sull'art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 1/2025, 27; ID., *Spunti di riflessione su annullabilità, annullabilità parziale e infondatezza*, in *Rass. trib.*, n. 2/2025, 263; INGRAO, *Le invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria alla luce delle nuove previsioni introdotte dalla riforma tributaria del 2023*, in *Giur. imp.*, n. 2/2024, 138.

⁹ Sul quale, si rinvia a MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 379; BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, I, 356; DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, 729; PISTOLESI, *La ‘invalidità’ degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 1131.

¹⁰ MARELLO, PEPE, *L'introduzione*, cit., 177 ss.

terminologica¹¹; (ii) dall'altro, regolando in modo espresso (nei “nuovi” artt. 7-*quinquies* e 7-*sexies* l. n. 212/2000) le implicazioni dei vizi dei “sub-procedimenti” che “contornano” strumentalmente ed indefettibilmente le fasi dell'accertamento e della riscossione: il sub-procedimento (“a valle”) di integrazione dell'efficacia dell'atto impositivo (notificazione); quello (“a monte”) di acquisizione degli elementi probatori fattuali (istruttoria), necessario al controllo circa il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente (accertamento).

Che vi fosse l'esigenza di una regolazione *ad hoc* di tali attività dell'amministrazione finanziaria – dunque, che le loro “patologie” non potessero trovare, almeno *de plano*¹², disciplina nel generale sistema della “annullabilità/nullità” – discende dalla loro peculiarità funzionale e strutturale, non essendo né l'attività istruttoria, né il procedimento di notificazione finalizzati a produrre propriamente un “atto” (del quale eventualmente poter predicare l'esistenza di un “vizio”), ma a generare un “effetto” in termini, rispettivamente, di presunzione legale di “conoscenza” del provvedimento amministrativo “finale” e di potere di “utilizzo” di un determinato elemento probatorio in chiave dimostrativa (sul piano sostanziale) e motivazionale (sul piano formale) della pretesa consacrata nell'atto impositivo¹³.

2. La regola della “inutilizzabilità” per “violazione della legge”: profili problematici alla luce del principio di “proporzionalità”.

Limitando l'indagine al neo-introdotta regime dei “vizi dell'attività istruttoria” (art. 7-*quinquies* l. n. 212/2000), si può da subito osservare come esso manifesti un duplice pregio: da un lato, colma finalmente una specifica lacuna normativa, ossia la precedente assenza di una disciplina *ad hoc* di tali “patologie”, analoga ad esempio all'art. 191 c.p.p. nel processo penale¹⁴; dall'altro, elimina la conseguente incertezza regolativa¹⁵, foriera di differenti ricostruzioni dottrinali e di oscillazioni giurisprudenziali¹⁶, oggi prendendo posizione ed assumendo esplicitamente – quale regola generale dei “vizi istruttori” nel procedimento e nel processo tributario ed in opposizione al “diritto vi-

¹¹ PEPE, *La (possibile) futura disciplina generale delle invalidità tributarie: profili innovativi e criticità*, in *Il fisco*, n. 47-48/2023, 4451 ss.

¹² Ma, nel senso dell'applicabilità, quanto meno nei confronti dei provvedimenti autorizzativi di attività istruttorie (in specie, gli ordini amministrativi cd. reali), la disciplina sulla “annullabilità” e “nullità” degli atti dell'amministrazione finanziaria, si veda *infra*, par. 3.

¹³ Sull'inutilizzabilità quale *species* del *genus* delle “prove legali”, si veda, *ex multis*, FRANSONI, *L'inutilizzabilità: appunti sull'art. 7-quinquies dello Statuto*, in *Rass. trib.*, n. 4/2024, 747 ss.

¹⁴ Assenza ripetutamente evidenziata anche in giurisprudenza: cfr., *ex multis* e per ulteriori riferimenti, Cass., sez. V, 11 luglio 2023, ord. n. 19654; Cass., sez. V, 14 aprile 2023, ord. n. 9974; Cass., sez. V, 15 luglio 2021, ord. n. 20151.

¹⁵ Evidenzia il legame tra regolazione la nuova disposizione e il principio di certezza del diritto e la garanzia di una adeguata tutela del contribuente nella fase istruttoria (di cui all'art. 4, comma 1, lett. b), all'art. 17, comma 1, lett. h) ed all'art. 18, comma 1, lett. b) della l. delega, n. 111/2023), in particolare, CHIARIZIA, *Prime riflessioni in merito alla inutilizzabilità delle prove per vizi dell'attività istruttoria introdotta dalla riforma dello Statuto del contribuente di cui al d.lgs. n. 219/2023*, in *Tax News*, n. 1/2024, 24.

¹⁶ Sul punto, per una sintesi dei vari orientamenti giurisprudenziali e dottrinali (nel senso della “inutilizzabilità”, poi della “invalidità derivata”, infine della “utilizzabilità”, salvo lesione di diritto costituzionalmente tutelati), si veda, oltre gli Autori fin qui citati, in specie, SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 93 ss.; MASTELLONE, *La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, I, 664 ss.

vente” più recente¹⁷ – la “inutilizzabilità” del materiale probatorio acquisito “in violazione della legge”, sulla falsariga proprio dell’art. 191 c.p.p., ed anzi andando anche oltre¹⁸.

L’intervento riformatore, se risolve una serie di questioni interpretative e sistematiche, tuttavia ne lascia aperte altre (si pensi al problema della tutela immediata, “cautelare/inibitoria” avverso le attività istruttorie illegittime in corso)¹⁹ ed anzi ne pone di nuove, sul piano – per così dire – sia “statico” (di identificazione dell’ambito applicativo della norma), che “dinamico” (di identificazione delle modalità e della sede giurisdizionale ove far valere l’inutilizzabilità).

In ordine al primo aspetto, infatti, la lineare e cristallina formulazione dell’art. 7-*quinquies* l. n. 212/2000, proprio a causa della sua estrema ampiezza, sembra indurre alcuni interpreti – si passi l’espressione – ad una “postura ermeneutica” quasi *paradossale*: alla naturale ed immediata “spinta” verso una lettura della disposizione nei

termini più estesi possibili e comprensivi di qualsivoglia “devianza” dell’attività di verifica rispetto al proprio “paradigma normativo” di legittimità e/o di liceità della condotta (indipendentemente cioè dalla valenza costituzionale o meno degli interessi coinvolti, dall’esistenza di una qualche “lesione” concreta per il soggetto passivo, dalla rilevanza “interna-organizzativa” o “esterna” e dalla matrice nazionale o estera della regola violata)²⁰, sembra infatti opporsi, talvolta, una “contro-spinta” tesa a ricondurre la “sanzione” della inutilizzabilità entro più limitati spazi, assecondando una (più o meno istintiva e/o normativamente argomentata) istanza di “ragionevolezza” o “proporzionalità” della reazione ordinamentale.

Sotto quest’ultimo profilo, è dato evidenziare la frequente affermazione per cui dall’area della “violazione della legge” dovrebbero essere escluse, ad esempio, quelle violazioni di minima rilevanza, inidonee ad arrecare alcun pregiudizio alla posizione giuridica o ai diritti del contribuente²¹, ovvero nelle quali l’interesse violato sia “puramente interno all’organizzazione amministrativa o comunque non equiparabile a quelli protetti dalla generalità delle altre regole di condotta”²² o sia comunque diverso dagli interessi sottesi alla attuazione dei tributi²³.

¹⁷ Orientato nel senso di ritenere operante nel settore tributario la regola della “utilizzabilità” degli elementi di prova ancorché irritualmente acquisiti, salvo la presenza di una disposizione espressa in senso contrario, ovvero la lesione di diritti fondamentali costituzionalmente garantiti, come la libertà personale e domiciliare: espressamente in tal senso, in special modo, cfr. Cass., sez. V, 13 novembre 2018, ord. n. 29132; Cass., sez. V, 11 aprile 2023, n. 9647; analogamente, cfr. Cass., sez. V, 10 aprile 2024, ord. n. 9733; Cass., sez. VI-5, 25 febbraio 2020, ord. n. 5105; Cass., sez. V, 27 febbraio 2015, n. 4066; con riferimento ai controlli finanziari, nel senso di richiedere, ai fini dell’inutilizzabilità delle informazioni irritualmente acquisite, oltre alla totale assenza di autorizzazione, anche una lesione concreta del contribuente, cfr. Cass., sez. V, 26 luglio 2024, ord. n. 20892; Cass., sez. V, 4 settembre 2020, ord. n. 18410; Cass., sez. VI-5, 28 maggio 2018, ord. n. 13353.

¹⁸ Per un raffronto tra le due disposizioni, si veda MULEO, *Note sull’inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge nella riforma dello Statuto del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, I, 715 ss.

¹⁹ Come rilevato da STEVANATO, *Le violazioni istruttorie tra interesse erariale e tutela dei diritti “non patrimoniali” del contribuente*, in *Corr. trib.*, n. 2/2025, spec. 106-107.

²⁰ In tal senso, molto chiaramente, MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 344-345; FRANSONI, *L’inutilizzabilità*, cit., 751 ss., spec. 753-754; D. STEVANATO, *Le violazioni istruttorie*, cit., 104-105; VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., 49; MULEO, *Note sull’inutilizzabilità*, cit., 724-725; FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 232-233; MASTELLONE, *La nuova figura*, cit., 693 ss.; G. CHIARIZIA, *Prime riflessioni*, 24.

²¹ In tal senso, A. VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., 49; MASTELLONE, *La nuova figura*, cit., 673.

²² COSÌ, FRANSONI, *L’inutilizzabilità*, cit., 754.

²³ In tal senso, ZAGA, *I vizi del procedimento e degli atti*, cit., 100.

Il problema ha assunto rilievo anche alla luce del neo-introdotta “principio di proporzionalità nel procedimento tributario” (art. 10-ter l. n. 212/2000)²⁴, che si ritiene potrebbe essere impiegato quale argomento per reintrodurre in via ermeneutica una qualche “selezione” dei vizi suscettibili di dar luogo ad “inutilizzabilità”²⁵. Quest’ultima preoccupazione – a che, cioè, possa darsi una applicazione “proporzionata”, dunque *in chiave potenzialmente “riduttiva”*, del regime in esame – ad uno sguardo più approfondito appare tuttavia infondata.

Certo, della legge, ove possibile, va data sempre una interpretazione “ragionevole” e “proporzionata”. In tal caso, però, il riferimento a detto principio sembra fuori luogo. Esso (sia nell’odierna veste statutaria, che in quella europea da cui trae origine)²⁶ rappresenta infatti esclusivamente *un parametro di legittimità dell’azione amministrativa*²⁷, peraltro solo orientativo o, per utilizzare un’efficace espressione di autorevole dottrina, meramente “pedagogico”²⁸. Il principio di proporzionalità attiene cioè alla definizione (“a monte”) del “paradigma di validità” dell’agire del Fisco nelle sue numerose sfaccetta-

ture²⁹ (ed in questo certamente può fungere anche da criterio interpretativo delle *norme settoriali* che definiscono specificamente tale agire, anche in forza di quanto stabilito dall’art. 1, comma 1 l. n. 212/2000)³⁰; ma non sembra operare a livello di identificazione del trattamento (“a valle”) delle eventuali concrete “devianze” dallo stesso³¹, atteso che la rilevazione di quest’ultime presuppone già risolto – ovviamente in termini negativi – l’interrogativo circa la “legittimità” e/o la “proporzionalità” della singola attività o decisione amministrativa, dunque il significato stesso del principio. Anzi, in un certo senso, potrebbe accadere l’inverso: ben potrebbe proprio la delimitazione legale della disciplina dei “vizi dell’attività istruttoria”, come anche del divieto di “*bis in idem*” nell’accertamento (art. 9-*bis* l. n. 212/2000)³², chiarire meglio “dal basso” quali siano le azioni che il “sistema” statutario implicitamente considera (non) “proporzionate”, fornendo all’interprete un elemento capace di conferire sostanza contenutistica al (vago) art. 10-ter l. n. 212/2000³³.

²⁴ Sul quale, in particolare, si veda PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell’azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015; G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017; nonché, da ultimo, MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024.

²⁵ Sul punto, si veda ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, cit., 100-101.

²⁶ Per una sintesi storica del processo di innesto del principio nello Statuto, si rinvia a ARE, DELLA VALLE, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in *Il fisco*, n. 44/2024, 4063 ss.

²⁷ FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario. Attività conoscitiva e accertamento dei tributi*, Torino, 2025, 45-46.

²⁸ In tali termini, con riferimento proprio al neo-introdotta principio di “proporzionalità”, URICCHIO, *Lo Statuto dei diritti del contribuente: una legge di principi*, in M. LOGOZZO (a cura di), *op. cit.*, 25.

²⁹ Per una analisi del possibile impatto del principio di proporzionalità di cui all’art. 10-ter l. n. 212/2000 sull’azione amministrativa del Fisco, si veda NUSSI, *Il principio di proporzionalità nel procedimento tributario*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*. Vol. II, cit., 45 ss.; CAPOLUPO, *La generalizzazione del principio di proporzionalità: dalle sanzioni alle altre aree giuridiche*, in *Il fisco*, n. 14/2024, spec. 1306 ss.

³⁰ In tal senso, BASILAVECCHIA, *Principio di proporzionalità nell’attività di accertamento. Cosa serve per la sua efficacia?*, in *IPSOA Quotidiano*, 1° giugno 2024.

³¹ Sulla distinzione funzionale tra sistemi di “validità” e sistemi di “invalidità” degli atti giuridici, sia consentito il rinvio a PEPE, *Basi concettuali*, cit., 116 ss.

³² Sul principio di “proporzionalità” quale uno dei fondamenti del divieto di *bis in idem*, cfr. MELIS, *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *IPSOA Quotidiano*, 25 novembre 2023.

³³ Altrimenti detto: il legislatore, indicando espressamente le “patologie” che ritiene di sottoporre ad una “sanzione”

Al di là di tutto ciò, un dato sembra certo, anche alla luce dei lavori preparatori dello Statuto³⁴: ossia che oggi, ai fini della inutilizzabilità del materiale probatorio, *non è più necessario che l'interesse del soggetto passivo leso dal "vizio istruttorio" (e sotteso alla norma violata) abbia rango costituzionale o sia oggetto di un diritto fondamentale sancito dall'ordinamento europeo*. È sufficiente che esso abbia una qualche protezione giuridica dall'ordinamento interno, anche solo a livello di normativa primaria³⁵.

(invalidità, inutilizzabilità), fornisce elementi per comprendere – anche solo orientativamente – il senso del principio di “proporzionalità” (spunti in tal senso in BASILAVECCHIA, *Principio di proporzionalità*, cit.; ARE, DELLA VALLE, *Il principio di proporzionalità*, cit., 4069-4070). Sarebbe cioè, al limite, l'art. 7-*quinquies* l. n. 212/2000 ad operare quale possibile criterio di interpretazione del principio di “proporzionalità”; principio che poi sarà usato – da solo o insieme ad altre disposizioni dello Statuto – a sua volta come criterio interpretativo di disposizioni tributarie settoriali, nell'ottica di una progressiva “decostruzione” e “ri-costruzione” ermeneutica dell'ordinamento amministrativo e processuale tributario, via via proteso (direttamente) all'inveramento dei nuovi principi fissati dallo Statuto nel “diritto vivente” e (indirettamente) dei principi costituzionali ed europei di cui esso è espressione (art. 1, comma 1 l. n. 212/2000).

³⁴ In specie: la sostituzione, in sede di passaggio parlamentare, dell'espressione “in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute”, prevista dallo schema di d.lgs., con la più ampia formulazione “in violazione di legge”: cfr. VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., 49.

³⁵ In tal senso, in special modo, cfr. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 344; FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 193; VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., 49-50; ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, cit., 101; INGRAO, *Le invalidità*, cit., 151-152. In termini riduttivi, invece, DEL FEDERICO, *Procedimento tributario e vizi degli atti impositivi*, cit., 313, per cui l'art. 7-*quinquies* cit., non opererebbe né in relazione ad atti ed attività diversi dagli atti di acquisizione delle prove illegittime (ad esempio, per le violazioni dei commi 2 e 4 dell'art. 12 l. n. 212/2000), né all'accertamento di situazioni diverse dal “tributo” (delle violazioni, dei dinieghi di agevolazioni o di rimborso ed agli atti della riscossione).

3. Il rapporto tra “inutilizzabilità” ed “invalidità” nel caso di atti dell'amministrazione finanziaria motivati in base a prove illegittimamente acquisite.

Un secondo problema che sembra emergere è il rapporto tra la regola della “inutilizzabilità” ed i nuovi regimi di “invalidità” degli atti tributari (artt. 7-*bis* e 7-*ter* l. n. 212/2000). In particolare, alcuni dubbi emergono da una duplice circostanza: da un lato, dal fatto che l'art. 7-*quinquies* l. n. 212/2000 predichi la “non utilizzabilità” delle prove illegittimamente acquisite in sede istruttoria in relazione non solo all'accertamento “giudiziale” del tributo (come ovvio), ma anche a quello “amministrativo”; dall'altro, dal neo-introdotta obbligo di indicazione nella motivazione dell'atto di accertamento (anche) degli “elementi di prova” posti a supporto della pretesa (art. 7, comma 1 l. n. 212/2000, come modificato dal d.lgs. n. 219/2023)³⁶, prima escluso³⁷. Da qui l'interrogativo: l'inclusione in essa (motivazione) di una prova illegittimamente acquisita (inutilizzabile) espone l'atto al solo rischio di “infondatezza” (quale possibile esito dell'espunzione della prova ai fini della decisione del giudice, come di regola avviene) o addirittura alla sua “invalidità” (annullabilità per vizio motivazionale)?

³⁶ Su cui, cfr. MAURO, *La motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario alla luce delle modifiche dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2024, I, 172 ss.; SBROIAVACCA, *Nuovo onere probatorio ed impatto sulla motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 3 ottobre 2024, spec. 4 ss.

³⁷ Cass., sez. V, 27 ottobre 2000, n. 14700.

Va evidenziato come, accanto ad opinioni nel primo senso (in sostanziale continuità con la tradizionale idea di “inutilizzabilità” quale regime incidente sul solo potere valutativo del giudice)³⁸, vi siano anche aperture nel secondo senso, sebbene con argomentazioni non sempre chiare nel loro percorso. Vi è chi sostiene infatti che gli elementi di prova illegittimamente acquisiti, non potendo “essere utilizzati dall'amministrazione finanziaria nell'accertamento amministrativo del tributo, ovvero nella giustificazione motivazionale della pretesa”, farebbero sì che “i vizi istruttori rilevino (ancor prima che sul piano della prova processuale) sul piano della (in)validità del provvedimento tributario, il quale risulterà annullabile per difetto di motivazione tutte le volte in cui, tolti dal suo *iter* motivazionale i risultati informativi dell'attività istruttoria derivanti da acquisizioni cognitive viziate, ciò che resta della giustificazione motivazionale non sia più in grado di reggere – in termini di *evidence* – la pretesa erariale”³⁹. Analogamente, si è sostenuto che “l'art. 7-bis considera espressamente foriere di annullabilità anche le violazioni delle regole “sul procedimento”, con la conseguenza che, laddove nella fattispecie costitutiva dell'atto confluiscono elementi derivanti da sequenze procedimentali viziate, l'effetto dell'atto stesso non potrà validamente prodursi, nella parte che recepisce i contenuti effettuali di tali sequenze viziate. Inoltre, essendo stabilito nel nuovo art. 7, comma 1, dello Statuto, come modificato dallo stesso D.lgs. n. 219/2023, che la motivazio-

ne dell'atto impositivo deve contenere, quale requisito essenziale, anche l'indicazione dei “mezzi di prova” sui quali la pretesa impositiva si fonda, indicare un elemento di prova inutilizzabile potrebbe determinare, contestualmente, anche l'invalidità dell'atto stesso, almeno nella parte in questione”⁴⁰; sulla stessa linea, si è poi osservato come “qualora la motivazione, epurata dagli elementi di prova che siano stati acquisiti “in violazione della legge”, non sia in grado di sostenere la pretesa contenuta nell'atto impositivo, quest'ultimo, anzitutto, sarà annullabile per carenza della motivazione”⁴¹; e che “[l]a carenza probatoria, dunque, prima di influenzare il piano della valutazione delle prove nella fase processuale, è destinata ad operare (dapprima) sul piano procedimentale, incidendo sulla motivazione del provvedimento e dunque sulla validità dello stesso”⁴².

Ebbene, la *sensazione* che gli approcci menzionati ingenerano è quella di una sovrapposizione tra “inutilizzabilità” delle prove ed “invalidità” dell'atto (intesa in termini *parziali*)⁴³, che però sembra scaturire da una inversione logica dei termini del problema.

³⁸ In tal senso, MULEO, *Note sull'inutilizzabilità*, cit., 723; STEVANATO, *Le violazioni istruttorie*, cit., 105-106; MASTELLONE, *La nuova figura*, cit., 689 ss.

³⁹ COSÌ, ZAGÀ, *I vizi del procedimento e degli atti*, cit., 101, che rileva altresì come “[p]eraltro, il riscontro processuale di un simile vizio dell'atto impugnato impedirebbe al giudice tributario l'accesso «al merito» e, quindi, alla valutazione delle prove”.

⁴⁰ COSÌ, FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 231; analogamente, sembra INGRAO, *Le invalidità*, cit., 152, laddove afferma – senza però trarne espresse conclusioni sul fronte della invalidità dell'atto – che “[i]l Fisco non può, quindi, indicare nella motivazione dell'accertamento [...] prove irrualmente acquisite, le quali appunto sono inidonee a supportare la rettifica”.

⁴¹ COSÌ, FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 193.

⁴² COSÌ, BORGIA, GARGAGLI, *Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell'attività istruttoria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 22 luglio 2025, 13.

⁴³ Per FARRI, *Prime riflessioni*, cit., 231, “[r]esta inteso, infatti, che laddove molteplici siano le prove addotte a sostegno di un atto dell'amministrazione finanziaria e soltanto alcune di esse risultino inutilizzabili, perché derivanti da una sequenza procedimentale istruttoria viziosa, l'atto non necessariamente dovrà considerarsi viziato nella sua interezza, ma soltanto nella parte riferita alle prove inutilizzabili siccome viziate”.

Non sembra cioè l'indicazione in motivazione di una prova assunta illegittimamente a determinare un "vizio motivazionale" e, di conseguenza, l'annullabilità (anche solo parziale) dell'atto (come, se non si è compreso male, intende la dottrina da ultimo menzionata): non solo perché ciò svuoterebbe del tutto la previsione della "sanzione" di "inutilizzabilità" – "assorbita" dalla *illegittimità formale* dell'accertamento – ma soprattutto perché una simile indicazione non sembra prestarsi ad integrare un "vizio motivazionale", ma anche perché una simile conseguenza non sarebbe in linea con la logica di fondo dell'obbligo motivazionale stesso.

Non è necessario spendere troppe parole per rammentare la funzione (innanzitutto) *esplicativa* della motivazione, di *spiegazione* da parte dell'amministrazione delle ragioni in fatto ed in diritto (oggi arricchite dall'indicazione del relativo supporto probatorio) che ritiene di porre a fondamento del proprio credito; funzione essenziale all'esercizio del diritto costituzionale di difesa del contribuente, il quale solo in tal modo – e sul presupposto della sua non integrabilità/modificabilità in giudizio⁴⁴ – può razionalmente stimare il proprio "rischio di causa" e decidere – scientemente, liberamente e responsabilmente – della propria strategia difensiva (i.e.: se presentare ricorso al giudice tributario o avvalersi di altre forme di definizione amministrativa della pretesa: acquiescenza, istanza di adesione)⁴⁵.

Ebbene, detta funzione esplicativa della motivazione sembra poter essere frustrata solo da un *deficit* della stessa (essenzialmente da una mancanza di dati e/o da "salti" argomentativi), non anche (si passi l'espressione) da un "eccesso informativo", quale sarebbe – nella sostanza – l'enunciazione di prove assunte "in violazione della legge", che l'amministrazione non potrebbe/dovrebbe utilizzare in sede di accertamento: in che modo, infatti, ciò può impedire al contribuente di definire, con piena cognizione di causa, la propria difesa? Anzi: in un certo senso, la legge sembra presupporre proprio che l'indicazione di simili elementi "non utilizzabili" possa *validamente* avvenire, pena l'inutilità dell'art. 7-*quinquies* cit. stesso: come infatti eccepire giudizialmente, nel ricorso, la "inutilizzabilità" di dette prove (si intende: per vizi istruttori) se queste non sono impiegate a supporto della pretesa ed indicate in motivazione?

Piuttosto, il nuovo art. 7, comma 1 l. n. 212/2000, laddove evoca l'indicazione degli "elementi di prova", mostra – esso stesso – di dar vita ad un'ulteriore condizione legale (di valenza *generale* e di natura *for-*

di allegazione dell'atto richiamato; allegazione esclusa ove questo fosse già conosciuto o precedentemente comunicato al contribuente: cfr. Cass., sez. V, 21 aprile 2021, ord. n. 10504; Cass., sez. VI-5, 18 aprile 2017, ord. n. 9783), del grado di "dosaggio" nel relativo richiamo (cfr. Cass., sez. V, 10 febbraio 2010, n. 2907) e della necessità di un "vaglio critico" da parte dell'ufficio (in senso negativo, cfr. Cass., sez. V, 2 febbraio 2023, n. 3238), nonché coerente, chiara ed univoca nel suo sviluppo argomentativo (sulla necessità di una motivazione non "meramente apparente", né "perplessa" o "obiettivamente incomprensibile", cfr. Cass., sez. VI-5, 19 maggio 2022, ord. n. 16189; Cass., sez. V, 29 settembre 2003, n. 14485). La letteratura sul punto è sterminata: per riferimenti essenziali, cfr. FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 269, nota 30. Si veda, comunque, da ultimo, con riferimento alla motivazione riformata, A. MARCHESSELLI, *Motivazione e prova, nel procedimento e nel processo tributario. Il giudice tributario come garante della funzione tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 7 gennaio 2025, che evidenzia in modo particolare la funzione esplicativa indicata nel testo.

⁴⁴ Oggi sancita espressamente dall'art. 7, comma 1-*bis* l. n. 212/2000, ma già affermata da Cass., SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854; Cass., sez. V, 26 febbraio 2020, ord. n. 5260; Cass., sez. VI-5, 19 maggio 2022, ord. n. 16189.

⁴⁵ Da qui la necessità – evidenziata nella giurisprudenza formatasi prima della riforma – che la motivazione sia completa nel suo contenuto (il tema della completezza ha assunto rilievo specialmente in relazione alla cd. motivazione *per relationem*, che la giurisprudenza ha trattato sotto il profilo dei termini

male) di “utilizzabilità” nel procedimento e nel processo dei mezzi di prova operante in sede di “confezione” dell’atto “finale”, e che va ad affiancarsi ai “presupposti legittimanti” ed alle “regole di condotta” (formali e sostanziali) da rispettare nel precedente sub-procedimento di acquisizione⁴⁶. Sarebbe cioè anche la mancata indicazione di detti elementi nell’atto a determinarne la “inutilizzabilità”, e questo – si noti – *indipendentemente dalla legittima o illegittima assunzione degli stessi nella fase istruttoria*. Che tutte le prove – e *solo le prove* – *menzionate in atto* possano essere oggetto di giudizio⁴⁷ è agevolmente desumibile anche dal divieto di integrazione dei “fatti e dei mezzi di prova” di cui all’art. 7, comma 1-*bis* l. n. 212/2000. Come puntualmente osservato, tale disposizione intende escludere “la possibilità di emettere atti impositivi “alla leggera”, confidando nella possibilità di produzione della prova in giudizio, produzione che è adesso preclusa per quei “mezzi di prova” non indicati nella motivazione dell’avviso di accertamento”⁴⁸; solo un “ulteriore atto” dell’amministrazione consentirebbe una integrazione delle stesse, in assenza del quale una loro allegazione (direttamente ed esclusivamente) in sede processuale sarebbe inammissibile⁴⁹.

4. Modalità e sedi giurisdizionali di rilevazione dei “vizi istruttori”.

L’ultima questione che la nuova disciplina dei “vizi istruttori” solleva riguarda le modalità e la sede di rilevazione degli stessi. Da una parte, vi sono infatti letture della nuova disciplina in sostanziale continuità con il “diritto vivente”, orientato nel senso di una *cognizione incidentale* di tali vizi da parte del giudice tributario in sede di impugnazione dell’atto “finale”⁵⁰: ciò sulla base di una valorizzazione della distinzione (contenuta nell’art. 7-*bis*, comma 2 l. n. 212/2000 e confortata dall’art. 7, comma 5-*bis* d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) tra “motivi di annullabilità e di infondatezza”, e sulla tradizionale ascrizione della “inutilizzabilità” quale “sanzione” suscettibile di ridurre il supporto probatorio del Fisco, quindi la capacità dell’atto di *fondare* la pretesa dinanzi al giudice tributario⁵¹.

A questa lettura, è stata tuttavia opposta una ricostruzione alternativa del sistema di tutele del soggetto passivo, quanto meno nel caso di vizi attinenti ai provvedimenti autorizzatori previsti dalla legge (ordini amministrativi) e nei confronti dello stesso contribuente (e non di soggetti terzi)⁵².

⁴⁶ Per una puntuale analisi delle quali, da ultimo, si rinvia, anche per ulteriori riferimenti giurisprudenziali e bibliografici, a MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 313 ss.; FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 47 ss.

⁴⁷ Rileva efficacemente FRANSONI, *L’inutilizzabilità*, cit., 760, che “[l]a prescrizione dell’obbligo di motivare indicando i mezzi di prova serve ad assolvere un dovere di chiarezza e trasparenza circa i presupposti dell’accertamento e a delimitare il novero delle prove delle quali l’amministrazione finanziaria può avvalersi nel giudizio”.

⁴⁸ COSÌ, MELIS, *L’onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2025, 1698, che ben evidenzia il punto.

⁴⁹ Certamente, ciò sposta la questione sul fronte dei margini

(non chiari) di “integrazione” attraverso un “ulteriore atto” e sussistendone i “presupposti” (non specificati), consentiti dallo stesso art. 7, comma 1-*bis* l. n. 212/2000: sul punto, si veda, criticamente, ZAGÀ, *Prime riflessioni sulla possibilità - post riforma fiscale - di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 aprile 2024, spec. 5 ss.

⁵⁰ Da ultimo, per ampi riferimenti, cfr. Cass., sez. V, 30 novembre 2023, ord. n. 33399.

⁵¹ In tal senso, STEVANATO, *Le violazioni istruttorie*, cit., 105-106; MASTELLONE, *La nuova figura*, cit., 689 ss.

⁵² In tale prospettiva, si veda FRANSONI, *L’inutilizzabilità*, cit., 755 ss.

In relazione a tali vizi, si è infatti osservato come anch'essi oggi debbano ritenersi sottoposti al (generale) regime di invalidità di cui agli artt. 7-*bis* e 7-*ter* l. n. 212/2000. Anche degli atti istruttori dovrebbe cioè allo stato predicarsi, sussistendone i relativi presupposti, l'annullabilità o la nullità, ciò che discenderebbe: (i) dalla necessità di una lettura in senso estensivo dell'art. 7-*bis*, comma 1 cit. che, benché testualmente riferito ai soli “atti dell'amministrazione finanziaria autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria”, dovrebbe intendersi applicabile anche a quelli non suscettibili di simile impugnazione (ciò per esigenze di coordinamento sistematico con il successivo art. 7-*ter*, comma 1 cit. che predica la “nullità” per “gli atti dell'amministrazione finanziaria” *tourt court*)⁵³; nonché (ii) dall'esclusione degli atti istruttori dall'ambito della giurisdizione tributaria, e dalla loro “riconduzione” entro l'area della giurisdizione del giudice amministrativo, essendo atti certamente espressione di un “potere amministrativo”⁵⁴. In tal prospettiva, l'accoglimento dell'eccezione di “inutilizzabilità” di un elemento di prova all'interno del processo tributario instaurato a seguito dell'impugnazione dell'atto di accertamento “finale” presupporrebbe il *previo annullamento dell'atto istruttorio “intermedio” dinanzi al giudice amministrativo*⁵⁵.

⁵³ In tal senso, svalutando il dato testuale, FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 176-177, per i quali l'esigenza di autonomia e di specialità del diritto tributario rispetto al diritto amministrativo generale, che la riforma dello Statuto dei diritti del contribuente ha inteso soddisfare, impone di estendere agli atti istruttori anche il regime di “annullabilità” (oltre quello di “nullità”), attesa l'incongruità della soluzione alternativa (che infatti lascerebbe trattare i vizi non di “nullità” di tali atti al diritto amministrativo generale); a questa impostazione aderiscono espressamente anche BORGIA, GARGAGLI, *Riflessioni*, cit., 4.

⁵⁴ Si veda FRANSONI, *L'inutilizzabilità*, cit., 755 ss.

⁵⁵ “L'illegittimità dell'ordine amministrativo su cui si basa l'attività

Tale interessante lettura della nuova disciplina presenta certamente degli aspetti positivi, ma anche dei limiti di fondo. Quanto ai primi, la devoluzione alla cognizione del giudice amministrativo degli ordini autorizzatori consentirebbe innanzitutto di spendere nei loro confronti – prima e/o in assenza di un atto di accertamento ed anche da parte di un terzo – una *tutela immediata*, anche di stampo cautelare (ad esempio, esperibile a norma degli artt. 55 ss. cod. proc. amm.)⁵⁶. Il che sarebbe da salutare con favore, venendosi così a colmare una “lacuna” da sempre presente nell'ordinamento tributario ed oggi più che mai priva di giustificazione⁵⁷. Né il doppio passaggio processuale (annullamento dinanzi al giudice amministrativo-eccezione di inutilizzabilità dinanzi a giudice tributario) sembra *nei fatti* rendere eccessivamente difficoltosa la tutela (differita) per il contribuente. L'ipotesi forse di maggior rilievo – *carenza o vizio dell'autorizzazione del P.M. ove richiesta*⁵⁸ – secondo la tesi in esame, darebbe infatti luogo comunque ad una “nullità” a norma dell'art. 7-*ter* l. n. 212/2000, *sub species* di

istruttoria susseguente infatti non potrebbe essere oggetto di censura “se non entro i termini e con le forme previste per il suo accertamento dinanzi al giudice competente”, talché “non potrà considerarsi svolta in violazione di legge l'attività di acquisizione delle prove posta in essere in forza di un provvedimento non impugnato”: così, FRANSONI, *L'inutilizzabilità*, cit., 756.

⁵⁶ In tal senso, quanto meno con riferimento agli ordini cd. personali”, cfr. FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 202-207.

⁵⁷ STEVANATO, *Le violazioni istruttorie*, cit., 106-107; VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., 51.

⁵⁸ Ipotesi peraltro probabilmente destinata ad assumere portata generale per effetto della giurisprudenza della Corte EDU: si veda la recente pronuncia della Corte EDU, 6 febbraio 2025, *Italgomme Pneumatici Srl et alii v. Italia* (n. 36617/189), per un primo commento alla quale, cfr. PETRILLO, *L'istruttoria tributaria al cospetto delle censure della Corte EDU: spunti a margine di una recentissima decisione*, in Riv. tel. dir. trib., 15 febbraio 2025; CAPOLUPO, *Ispezioni fiscali: la CEDU censura le norme italiane*, in IPSOA Quotidiano, 12 febbraio 2025.

“difetto assoluto di attribuzione”, operando al riguardo una “riserva di giurisdizione” a favore del Procuratore della Repubblica costituzionalmente sancita, quale “unico effettivo titolare del potere”⁵⁹; circostanza che renderebbe il vizio dell’atto istruttorio eccepibile – volendo – anche direttamente dinanzi al giudice tributario, in sede di impugnazione dell’atto impositivo⁶⁰.

Il limite di fondo – sul piano strettamente dogmatico – di una simile impostazione è che essa, da una parte, poggia su un preteso “raccordo” tra art. 7-*bis* e 7-*ter* l. n. 212/2000, volto ad allineare l’ambito di applicazione della prima disposizione al più ampio spazio di operatività della seconda (ossia agli “atti dell’amministrazione finanziaria” *tout court*); esito ermeneutico invero non scontato. A ben vedere, infatti, l’estensione del regime di “nullità” anche agli atti dell’amministrazione finanziaria *non autonomamente impugnabili* potrebbe giustificarsi proprio in virtù del “difetto assoluto di attribuzione” cui (anche) tale regime è connesso; vizio che – se inteso nel senso fatto proprio dalla giurisprudenza di legittimità, ossia quale emissione di un atto concernente “una materia del tutto estranea alla sfera degli interessi pubblici attribuiti alla cura dell’amministrazione cui l’organo emittente appartiene”⁶¹ – comporterebbe la “nullità” sia di atti (oggettivamente) rientranti nel novero dell’art. 19 d.lgs. n. 546/1992, ma emessi da soggetti diversi dall’amministrazione finanziaria⁶²; che – si noti – di atti

emessi da quest’ultima, *ma del tutto estranei alle sue attribuzioni, dunque (inevitabilmente, per definizione) non contemplati dall’art. 19 cit.* E sarebbe proprio quest’ultima ipotesi a rendere la diversa sfera di azione degli artt. 7-*bis* e 7-*ter* l. n. 212/2000 pienamente giustificata e non bisognevole di qualsivoglia “omogeneizzazione” (in senso riduttivo o estensivo).

Dall’altra, presuppone – si è visto – la non inclusione nella giurisdizione tributaria delle questioni di legittimità degli ordini amministrativi, in quanto atti “intermedi”. Ciò però sembra porsi in antitesi rispetto alla giurisprudenza di legittimità che, come detto, da sempre si mostra orientata ad una cognizione (seppur) incidentale dei vizi istruttori dinanzi al giudice tributario. Vero è che proprio la nuova disciplina delle invalidità potrebbe giustificare un cambiamento di un simile indirizzo⁶³. Tuttavia, la strada appare sotto questo profilo decisamente “in salita”, attesa la tendenza della Cassazione a rendere sempre più “piena ed esclusiva” la giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria⁶⁴. Si tratta allora di attendere, per vedere quale delle diverse e possibili linee interpretative prevarrà nella futura prassi giurisprudenziale.

FRANCESCO PEPE

⁵⁹ In tali termini, FRANSONI, ZANOTTI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 178.

⁶⁰ FRANSONI, *L’inutilizzabilità*, cit., 757.

⁶¹ Così, Cass., sez. II, 3 marzo 2023, n. 6429, citata da VIOTTO, *Il nuovo paradigma*, cit., 37-38, ove per ulteriori riferimenti in nota 17; negli stessi termini, altresì, più di recente, Cass., sez. lav., 9 agosto 2024, ord. n. 22609.

⁶² Come, ad esempio, nel caso (trattato da recente giurisprudenza

di merito) del preavviso di fermo amministrativo emesso da un Comune invece che dal concessionario della riscossione; atto considerato affetto da “nullità” a norma dell’art. 7-*ter*, comma 1 l. n. 212/2000, per “difetto assoluto di attribuzione”: cfr. Corte giust. trib. I° grado, Reggio Calabria, sez. 3, 18 novembre 2024, n. 8064; Corte giust. trib. I° grado, Reggio Calabria, sez. 7, 23 dicembre 2024, n. 9128; Corte giust. trib. I° grado, Reggio Calabria, sez. 2, 12 dicembre 2024, n. 9491; Corte giust. trib. I° grado, Reggio Calabria, sez. 2, 31 dicembre 2024, n. 9548.

⁶³ Come rilevato dallo stesso FRANSONI, *L’inutilizzabilità*, cit., 756.

⁶⁴ Sul punto, *ex multis*, BASILAVECCHIA, *La giurisdizione*, in CONSOLO, MELIS, PERRINO (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, spec. 60 ss.

II. Sulle leggi d'imposta

1. La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche dopo il d.lgs. n. 209 del 2023

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L'iscrizione anagrafica. – 3. Il domicilio. – 4. La residenza civilistica e la mera presenza. – 5. Conclusioni.

1. Introduzione.

Il d.lgs. n. 209/2023 ha profondamente innovato la nozione di residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi, il cui testo normativo risaliva al d.p.r. n. 917/1986, il quale, a sua volta, aveva – altrettanto profondamente – innovato quanto originariamente disposto al riguardo dal d.p.r. n. 597/1973 attuativo della Legge delega n. 825/1971.

In particolare, la nozione risalente al d.p.r. n. 917/1986, secondo cui ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti *“le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*, è stata sostituita da quella secondo cui si considerano tali *“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”*, definendo il *“domicilio”* come *“il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”* ed aggiungendo che, *“salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior*

parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente”.

Le differenze sono, dunque, le seguenti:

- a) l'iscrizione anagrafica cessa di essere un elemento costitutivo della nozione di residenza fiscale per divenire una presunzione relativa di residenza;
- b) per il domicilio non si effettua più un rinvio intraistituzionale al concetto civilistico, ma se ne fornisce una nozione tributaria autonoma;
- c) si introduce il nuovo elemento costitutivo della *“presenza”* del soggetto nel territorio dello Stato;
- d) quanto all'elemento temporale della maggior parte del periodo di imposta, che continua ad essere riferito a tutti gli elementi costitutivi – e ovviamente adesso anche alla nuova presunzione relativa connessa all'iscrizione anagrafica – si introduce la rilevanza anche delle *“frazioni di giorni”*.

Restano invece fermi sia il rinvio intraistituzionale alla nozione di residenza di cui all'art. 43 c.c.; sia la presunzione relativa di residenza fiscale prevista dall'art. 2, co. 2-*bis*, secondo cui si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti nei c.d. *“paradisi fiscali”*.

Esamineremo le differenze nell'ordine che si è sopra esposto, precisando sin d'ora

che, come già ben rilevato dalla Suprema Corte¹, esse rileveranno solo per il futuro, precisamente a decorrere dal periodo di imposta 2024, stante la natura evidentemente innovativa della nuova nozione, con tutte le conseguenze che ne deriveranno ove le annualità complessivamente da esaminare, vuoi in sede di accertamento, vuoi ai fini del riconoscimento di regimi di favore, riguardino sia il *prima* che il *dopo* l'intervento normativo qui in esame².

2. L'iscrizione anagrafica.

Principiando dall'iscrizione anagrafica – definita dalla legislazione di settore come “*la raccolta sistematica dell'insieme delle posizioni relative alle singole persone, alle famiglie e alle convivenze che hanno fissato nel Comune la residenza, nonché delle posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel Comune il proprio domicilio*”³ e costituente uno schedario della popolazione residente in un Comune, con finalità sia statistiche, ai fini della rilevazione della popolazione residente nel territorio di un dato Comune, sia di carattere politico-economico, per la determinazione del relativo fabbisogno finanziario, sia pubblicitarie, per via dell'attività di trascrizione (iscrizioni, mutazioni e cancellazioni) e di certificazione svolta dagli ufficiali

dell'anagrafe – è noto come la sua avvenuta assunzione ad elemento costitutivo della *fattispecie di residenza fiscale* ne costituiva certamente la principale criticità, tanto da indurre persino a dubitare – chi scrive, credo per primo, oltre trent'anni fa⁴ – della relativa legittimità costituzionale.

La circostanza, infatti, che gli elementi costitutivi previsti dall'art. 2, co. 2 TUIR fossero tra di loro *alternativi* e non già *concorrenti*, conduceva alla conseguenza che un soggetto che avesse trasferito di fatto la propria residenza all'estero, ma fosse rimasto iscritto nell'anagrafe della popolazione residente, sarebbe comunque stato considerato residente e tassato sui redditi ovunque prodotti, prevalendo la forma sulla sostanza. Ciò diversamente da quanto accade ai fini civilistici dove la giurisprudenza è stata da sempre concorde nel ritenere che le risultanze anagrafiche diano luogo a presunzioni relative, quindi superabili con prova contraria⁵ volta alla dimostrazione della simulazione o della non rispondenza della dichiarazione al vero⁶.

L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente operava pertanto quale condizione sufficiente (ma non necessaria) per l'integrazione della *fattispecie di residenza fiscale*, sicché per non essere considerato come fiscalmente residente in Italia, il sog-

¹ Cass., n. 19843/2024. Su tale profilo, si v. ampiamente L. PEVERINI, *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 56 ss.

² Sicché, ad esempio, la verifica della residenza per l'applicazione dell'agevolazione fiscale per i neo-residenti di cui all'art. 24-bis, TUIR dovrà essere effettuata tenendo conto della formulazione del comma 2 *pro tempore* vigente. Cfr. Consorzio Studio e ricerche Fiscali, Circolare Informativa n. 2/2024 del 3.5.2024, 25.

³ Si veda la L. 24 dicembre 1954, n. 1228 e il regolamento di attuazione d.p.r. 30 maggio 1989, n. 223.

⁴ G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 1994, 1043 ss., sviluppando peraltro un'idea del prof. Giovanni Puoti, all'epoca direttore del Corso di perfezionamento in diritto tributario internazionale che ebbi il piacere di frequentare.

⁵ O Vedi Cass., 16 novembre 2006, n. 24222; Cass., 27 settembre 1996, n. 8554; Cass., 22 luglio 1995, n. 8049; Cass., 8 novembre 1989, n. 4705; Cass., 12 ottobre 1989, n. 4078; Cass., 11 luglio 1987, n. 6078; Cass., 5 febbraio 1985, n. 791; Cass., 5 gennaio 1980, n. 52; Cass., 20 settembre 1979, n. 4829; Cass., 3 maggio 1976, n. 1572; Cass., 20 dicembre 1974, n. 4164; Cass., 23 marzo 1972, n. 892. Sul punto, vedi anche L. GIAMPAOLINO, *Anagrafe della popolazione*, in *Enc. giur.*, Roma, II, 1988.

⁶ Vedi Cass., 24 febbraio 1978, n. 478; Cass., 27 marzo 1970, n. 842.

getto che avesse stabilito la propria dimora abituale all'estero avrebbe dovuto chiedere la cancellazione da essa, con conseguente iscrizione, se cittadino italiano, nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).

Senonché, questo "speciale" ruolo assegnato all'iscrizione anagrafica ai fini della determinazione della residenza fiscale, pareva effettivamente contrastare con l'art. 53 Cost., dove il pronome "tutti", di per sé indeterminato, deve come noto essere apprezzato in un contesto più ampio, rappresentato sia dal dovere di concorrere alle spese pubbliche, sia dal più generale dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., quale adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, cui si ricollega, a sua volta, la stessa nozione di capacità contributiva⁷.

In tale prospettiva, il riferimento esplicito al concorso alle spese pubbliche ed implicito al dovere costituzionalmente sancito di solidarietà, valendo a determinare più da vicino il "se" un determinato soggetto, cittadino o straniero, rientri o meno nella sfera soggettiva di applicazione dei doveri stessi e, quindi, a meglio definire i contorni del pronome "tutti", postula che affinché un soggetto sia tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ottemperanza ai richiamati doveri di solidarietà, esso, oltre a manifestare una capacità contributiva effettiva, propria ed attuale, debba essere in qualche modo "collegato" con il territorio dello Stato, sì da poter astrattamente essere destinatario dei servizi, divisibili e non, in cui tali spese si sostanziano, o almeno, con le parole di G. A. Micheli⁸, avere un "interesse" alla vita di

quella collettività organizzata per la quale è chiamato a contribuire.

Così stando le cose, occorre prendere atto che l'iscrizione anagrafica ha storicamente svolto finalità di carattere tipicamente statistico, per consentire alla pubblica amministrazione di avere in ogni momento una relativa certezza sulla composizione e sui movimenti della popolazione⁹, e che essa è stata da sempre *strumentale* ad altre funzioni – la formazione e la tenuta delle liste di leva e delle liste elettorali, il servizio dell'istruzione elementare e delle vaccinazioni obbligatorie, i servizi di assistenza – fondate però sulla base di presupposti diversi da quelli dell'iscrizione anagrafica stessa.

Né potevano essere sopravvalutate le più recenti evoluzioni sul piano legislativo e sociale, che hanno comportato una crescente valorizzazione della funzione giuridico-amministrativa dell'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente rispetto a quella di statistica demografica, facendola diventare sempre di più un utile punto di riferimento di numerosi servizi del Comune per fornire essa elementi fondamentali per l'impostazione dello stesso programma economico-sociale e per l'organizzazione dei servizi sociali basati sulla "residenza". L'iscrizione anagrafica trova, infatti, pur sempre il suo fondamento in quel particolare rapporto, che lega taluni soggetti al *territorio* della circoscrizione comunale, qual è la residenza o, nell'ipotesi di assenza di una fissa dimora, il domicilio.

Si tratta, infatti, di elementi imprescindibili, in quanto alla dichiarazione di residenza si riconosce natura di dichiarazione di scienza, suscettibile di riscontri obiettivi, e

⁷ Sul punto, per tutti, F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, Roma, V, 1988, par. 5.2., il quale afferma che la capacità contributiva è "la capacità economica idonea a realizzare i doveri di solidarietà enunciati nell'art. 2 Cost."

⁸ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, 8° ed., Torino, 1989, 88.

⁹ Così S. ROSA, *Anagrafe della popolazione*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, 331 ss.

non di dichiarazione di volontà, di talché l'amministrazione comunale è tenuta, da un lato, a controllare, mediante accertamenti, la verità della dichiarazione di trasferimento del soggetto interessato, e, dall'altro, a provvedere d'ufficio all'iscrizione (o cancellazione) dell'interessato in mancanza di dichiarazione, notificando il provvedimento all'interessato stesso¹⁰.

Di talché è la residenza civilistica (e, in subordine, il domicilio civilistico) a fungere da criterio di collegamento effettivo con un determinato territorio, del quale l'iscrizione anagrafica rappresenta la manifestazione solo *formale*, che l'ufficiale dell'anagrafe può certamente superare e l'ente erogatore a sua volta trarne le dovute conseguenze in ordine ai servizi pubblici erogati ed erogandi.

In altri termini, l'iscrizione non rileva *in quanto tale*, bensì solo e in quanto indice dell'esistenza delle situazioni ad esse tipicamente sottese, *id est* la residenza e il domicilio civilistici.

In effetti, è da ritenere che il legislatore tributario avesse in mente proprio ciò quando ha incluso l'iscrizione anagrafica tra gli elementi costitutivi della nozione di residenza fiscale, e cioè che esso si pose il problema nella necessità in concreto di legare pur sempre l'acquisto dello *status* di residenza fiscale ad un elemento obiettivo e formale, quale l'iscrizione anagrafica, affinché l'Amministrazione finanziaria non fosse tenuta a verificare, per ciascun periodo d'imposta e per milioni di contribuenti, se essi avessero o meno *effettivamente* fissato

il loro domicilio o la loro residenza civilistici nel territorio dello Stato¹¹.

Tuttavia, il riferimento all'iscrizione anagrafica quale elemento costitutivo sufficiente (ma non necessario) per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale, mal si conciliava con la funzione di presunzione relativa di residenza o domicilio che essa svolge nel sistema civilistico. Ciò a maggior ragione in considerazione dell'estrema rigidità con cui la giurisprudenza ha applicato il requisito dell'iscrizione anagrafica, non solo escludendo la prova contraria all'iscrizione medesima¹² – peraltro a mio giudizio correttamente, stante l'evidente natura di elemento costitutivo dell'iscrizione anagrafica, che esclude che un'interpretazione costituzionalmente orientata possa assumere una funzione correttiva del testo¹³, ma addirittura imputando al contribuente gli errori effettuati dall'amministrazione nella trasmissione al Comune di competenza dei dati necessari per la cancellazione, che avevano causato una tardiva decorrenza della cancellazione¹⁴.

¹⁰ Su tale profilo, vedi A. PIZZORUSSO, art. 1-4, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, a cura di F. GALGANO, *Libro primo. Delle persone e della famiglia (artt. 1-10)*, Bologna-Roma, 1988, 201, ove ampi riferimenti a giurisprudenza e dottrina. Vedi anche P. LA COMMARE, *Anagrafe della popolazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, III, Torino, 1989, 261.

¹¹ Sulla *ratio legis* dell'iscrizione anagrafica quale modalità per consentire una rapida identificazione del soggetto passivo residente, vedi G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, IV, 220, che evidenzia quale indice della natura formale dell'iscrizione anagrafica, la previsione di cui all'art. 3, co. 2 (poi co. 3, lett. c) t.u.i.r. sui redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, che faceva riferimento all'essere rimasti iscritti nella anagrafe nelle anagrafi della popolazione residente, la quale si sarebbe rivelata priva di necessità ove il mancato adeguamento della situazione formale (cancellazione) a quella sostanziale (cessazione della dimora abituale in Italia) fosse stato privo di effetti.

¹² Cass., 20 aprile 2006, n. 9319; Cass., 3 marzo 1999, n. 1783; Cass., n. 16634/2018; Cass., n. 1355/2022.

¹³ Favorevole ad una interpretazione "costituzionalmente orientata" del riferimento all'iscrizione, nel senso di consentire la prova al contribuente dell'eventuale mancanza dei relativi presupposti, è A.M. GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero. Principi generali*, Milano, 2008, 132 ss.

¹⁴ Si trattava, nella specie, di un contribuente trasferitosi a Montecarlo nel 1976, ma la cui cancellazione dall'anagrafe era avvenuta soltanto nell'anno 1978 per un errore di comunicazione effettuata, a seguito della tempestiva trasmissione da parte del

In tale ultima circostanza, peraltro, la Cassazione era stata sollecitata a sollevare la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art. 53 Cost., in relazione alla natura di collegamento non effettivo del requisito dell'iscrizione anagrafica. Nel non accoglierla, essa aveva però ritenuto la questione non già manifestamente infondata, bensì semplicemente irrilevante ai fini del giudizio *a quo*, non avendo nel caso di specie il contribuente dedotto circostanze di fatto idonee a verificare sulla base di dati "sostanziali" l'effettività della diversa residenza ma solo a sua volta l'iscrizione dell'anagrafe dello Stato di (presunta) residenza. Da allora, non consta che mai più nessuna corte, né di merito né di legittimità, si sia occupata neanche di esaminare la possibilità di rimettere alla Consulta la questione di costituzionalità.

Restava in ogni caso ferma la possibilità di rinvenire una soluzione alla mancata cancellazione in presenza di convenzioni in materia di imposta sul reddito, come riconosciuto sia dalla giurisprudenza che dalla prassi stante la prevalenza delle *tie breaker rules* sul dato meramente anagrafico¹⁵.

De iure condendo, una volta preso atto, da un lato, che l'iscrizione anagrafica, pur avendo funzione preminente di documentazione e di conservazione di notizie, trova pur sempre il suo fondamento in quel par-

ticolare rapporto, che lega taluni soggetti al territorio della circoscrizione comunale, qual è la residenza o, nell'ipotesi di assenza di una fissa dimora, il domicilio, e, dall'altro, che l'acquisto o la perdita della qualità di residente fiscale devono pur essere ancorati ad un elemento obiettivo, onde consentire all'Amministrazione finanziaria di individuare agevolmente i contribuenti, ne derivava, come auspicato da chi scrive un trentennio fa¹⁶, come la soluzione non potesse che essere una: trasformare l'iscrizione anagrafica, da condizione sufficiente (ma non necessaria) per l'integrazione della fattispecie di residenza fiscale in una "presunzione relativa" della (normalmente) sottostante residenza o domicilio civilistici, *ergo* di residenza fiscale.

Ciò avrebbe infatti consentito di superare il rilevato profilo di legittimità costituzionale, di allineare la norma tributaria all'elaborazione in campo civilistico e, infine, di allineare la normativa italiana ai restanti Paesi membri dell'UE, dove da sempre rilevavano esclusivamente criteri sostanziali¹⁷.

Consolato generale d'Italia del cambiamento di residenza, al comune di Roma anziché di Milano. In particolare, l'a.f. aveva proceduto alla determinazione in via sintetica del reddito – in presenza di due autovetture, di un natante e di altri elementi di significativo rilievo – contestando altresì l'omessa presentazione della dichiarazione per l'anno 1977. Vedi Cass., Sez. I civ., 18 settembre 1997 – 6 febbraio 1998, n. 1215, in *Riv. dir. trib.*, 1999, IV, 213 ss., con nota di G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*. Vedi anche D. IROLLO, *Spunti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il Fisco*, 1999, 2564 ss.

¹⁵ Cass., n. 29463/2024. V. anche le Risposte ad interpello nn. 50, 73 e 79 del 2023.

¹⁶ G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, cit., 1046.

¹⁷ Si pensi, ad esempio, alla legislazione tedesca, dove i paragrafi 8 e 9 dell'*Einkommensteuergesetz* fanno riferimento al *Wohnsitz*, inteso come disponibilità di una abitazione al fine di utilizzarla, e al *gewöhnlicher Aufenthalt*, inteso come luogo in cui il soggetto soggiorna stabilmente, ovvero per almeno sei mesi l'anno (§ 8 e 9 AO). Altrettanto accade in Austria: vedi G. TOIFL, *Report per l'Austria sul tema The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Congresso IFA 2002, Vol. LXXXVIIIb, Rotterdam, 2002, 149 ss.). Oppure, si pensi alla legislazione francese, dove la residenza fiscale (*domicile fiscal*) viene ad essere integrata nel caso di *foyer* nel territorio francese, vale a dire il luogo in cui risiede la propria famiglia, oppure di dimora abituale (qui apprezzata con riferimento ai 183 giorni annui) situata in Francia, oppure di svolgimento in Francia di una attività di lavoro subordinato o di carattere professionale, purché non accessoria, o infine del possesso di interessi di natura economica (sul punto, O. DELATTRE, *Tax residence of individuals*, in *European Taxation*, 1999, 204 e E. GINTER, *Report per la Francia sul tema The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*,

Non posso dunque nascondere la soddisfazione di veder realizzata la mia ipotesi, sia pure dopo trent'anni.

3. Il domicilio.

Il legislatore del TUIR del 1986, nel ricorrere alla tecnica del rinvio intra-istituzionale alle nozioni civilistiche di domicilio e residenza, si era posto l'obiettivo di superare lo stato di incertezza determinatosi per effetto della scelta del legislatore del 1973 di ricorrere in sede definitiva a due elementi costitutivi – la dimora per più di sei mesi l'anno e l'ubicazione nel territorio dello Stato della “*sede principale dei loro affari ed interessi*” – non riconducibili ad alcuna precisa nozione già presente in altre branche dell'ordinamento e, pertanto, di significato ambiguo.

Senonché, volendo così superare il problema del “particolarismo” e le problematiche che ne conseguivano, il legislatore del TUIR ne ha aperto un altro, perché il rinvio intra-istituzionale ha, a sua volta, avuto l'effetto di “importare” nel diritto tributario tutte le problematiche interpretative che tali concetti avevano nella branca di origine (il diritto civile).

Tra di queste, quella più significativa ha indubbiamente riguardato il significato da

attribuire alla locuzione “affari ed interessi” propria del concetto di domicilio.

Come noto, in ambito strettamente civilistico, l'unanime giurisprudenza di merito e di legittimità¹⁸, avallata da una parte della dottrina¹⁹, hanno storicamente assegnato a detto inciso un ampio significato, comprensivo degli interessi di natura non solo patrimoniale, ma anche di indole morale, quali quelli che “*attengono al consorzio di vita coniugale*”²⁰ o che “*confluiscono normalmente nel luogo in cui vive la famiglia*”²¹.

Questo significato “ampio” della indicata locuzione, pur fortemente criticato dalla dottrina civilistica prevalente²², si è poi imposto,

Congresso IFA 2002, Vol. LXXXVIIb, Rotterdam, 2002, 249 ss.; C. DAVID - O. FOUQUET - B. PLAGNET - P.F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2000, 187 ss). Ancora, alla legislazione spagnola, dove si fa riferimento alla “*residencia habitual*”, quando per oltre 183 giorni l'anno si sia risieduto in Spagna o sia ivi radicata – direttamente o indirettamente – la base delle proprie attività imprenditoriali o professionali o dei propri interessi economici (J.J. BAYONA GIMENEZ - A. NAVARRO FAURE, *Report per la Spagna sul tema The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Congresso IFA 2002, Vol. LXXXVIIb, Rotterdam, 2002, 483 ss.). Per una panoramica comparatistica sulle nozioni di residenza fiscale, vedi G. MARINO, *La residenza*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. UCKMAR, Padova, 2002, 240 ss.; ID., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 67 ss.

¹⁸ Vedi Cass. 9 maggio 1956 n. 1530; Cass., 12 febbraio 1973, n. 453; Cass. 5 maggio 1980, n. 2936.

¹⁹ Vedi V. TEDESCHI, *Domicilio, residenza e dimora*, in *Nss. Dig. It.*, App., Torino, 1982, 168.

²⁰ Cass., 9 maggio 1956, n. 1530; Cass., 14 gennaio 1965, n. 72; Cass., 18 febbraio 1964, n. 355; Cass., 28 marzo 1968, n. 884.

²¹ Cass., 12 febbraio 1973, n. 435., secondo cui “*per la determinazione del domicilio occorre far riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche e soprattutto ai suoi interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui essa vive*”, e Cass. civ., 5 maggio 1980, n. 2936, *cit.*, che aggiunge che “*essa va desunta alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona*”. Si pensi, ad esempio, ai rapporti con il nucleo familiare, alla partecipazione alla vita sociale attraverso convegni, associazioni, club, ecc.; Cass. civ., 22 agosto 2007, n. 17882: “*il domicilio deve intendersi fissato nel luogo in cui il lavoratore ha il centro dei propri affari ed interessi, intendendosi per interessi non solo quelli economici e materiali, ma anche quelli affettivi e spirituali, atteso che la nozione di domicilio è unitaria e impone che vengano considerati, assieme agli affari ed agli interessi economici dell'individuo, anche gli interessi affettivi e personali*”; vedi anche Cass., 8 marzo 2005, n. 5006; Cass., 20 luglio 1999, n. 7750; Cass., 21 marzo 1968, n. 884; Cass., 14 gennaio 1965, n. 72; Cass., 10 gennaio 1964, n. 64; Cass. 9 maggio 1956 n. 1530.

²² L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, in *Comm. Cod. civ.*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1970, 17-18.; M. ESU, *Domicilio, residenza, dimora*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da Pietro Rescigno, II, t. 1, Torino, 1982, 367- 369; M. COSTANZA, *Domicilio, residenza e dimora*, in *Enc. giur.*, XII, Roma, 1989, 1; F. RUSSO, *Domicilio, residenza e dimora: concetti giuridici ed elementi costitutivi, situazioni esplicite e distinzioni essenziali*, in *Nuova rass.*, 1963, 1704 ss.; L. BIGLIAZZI GERI - U.

proprio per effetto del rinvio intraistituzionale, anche in ambito tributario. Ciò prima in seno all'Amministrazione finanziaria italiana²³, secondo cui nel caso di un soggetto iscritto all'AIRE e svolgente attività di lavoro autonomo all'estero, l'ipotesi di residenza fiscale ben si sarebbe potuta verificare laddove *“la famiglia dell'interessato abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero”* o comunque nel caso in cui *“emergano atti o fatti tali da indurre a ritenere che il soggetto interessato ha quivi mantenuto il centro dei suoi affari ed interessi”*; poi in seno alla giurisprudenza di legittimità, giunta ad un certo momento addirittura a *“ribaltare”* i rapporti tra le due sfere di interessi, affermando la prevalenza di quella personale su quella patrimoniale²⁴, e ciò sulla base della sentenza 12 luglio 2001 della Corte di giustizia delle UE e dell'art. 7 della direttiva n. 83/183/CE in materia di IVA sull'importazione temporanea di veicoli da turismo per uso privato²⁵.

Con ciò commettendo, tuttavia, un duplice errore.

Il primo, di natura metodologica, non potendosi trarre argomenti di interpretazione di una norma relativa ad un tributo non armonizzato da un provvedimento normativo relativo ad un tributo armonizzato, tanto più in considerazione della natura dichiaratamente *“settoriale”* della definizione prevista dall'art. 7 della direttiva (*“ai fini dell'applicazione della direttiva”*).

Il secondo, di contenuto, essendo sufficiente osservare che la nozione di residenza nelle imposte sui redditi non ha mai formato oggetto di intervento da parte del legislatore comunitario ed anzi, che tutte le volte in cui essa è venuta in rilievo, il legislatore comunitario, in alternativa, ha rinviato alle nozioni interne, come accaduto con l'art. 3 par. 1 della Proposta presentata dalla Commissione nel 1979 relativa ai transfrontalieri²⁶; oppure ha formulato la regola dei *“tre quarti”*, introducendo un concetto di residenza legato al luogo di produzione del reddito, come nel caso della Raccomandazione sul trattamento dei lavoratori del 1994. Nello stesso senso si è indirizzata la giurisprudenza unionale, dal momento che la Corte di Giustizia UE, sin dal caso *Schumacher*²⁷ – cittadino del Belgio ed ivi residente con la propria famiglia, che produceva in Germania la totalità del proprio reddito di lavoro dipendente – ha ritenuto recessivo il requisito della dimora abituale rispetto al luogo di ubicazione della fonte esclusiva o prevalente del reddito, ma-

BRECCIA - F.D. BUSNELLI - U. NATOLI, *Diritto civile*, I, Torino, 1987, 137; A.D. CANDIAN, *Domicilio, residenza, dimora*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, VII, Torino, 1991, 113; S. ROMANO, *Ordinamento sistematico del diritto civile*, I, Napoli, 1968, 134; S. PUGLIATTI, *Gli istituti del diritto civile*, Milano, 1943, 272.

²³ Vedi Ris. Min. Fin. 14 ottobre 1988, n. 8/1329, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 419. Tale interpretazione è stata successivamente confermata dalla Circ. min. Fin., 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705, in *Il Fisco*, 1997, 13664 ss., ove si legge che *“la locuzione di affari ed interessi di cui all'art. 43, co. 1 cod. civ. deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari; sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che direttamente o indirettamente denunciano la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona”*. Vedi anche ris. Ag. Entrate, 7 agosto 2008, n. 351/E.

²⁴ Cass., 13 luglio - 7 novembre 2001, n. 13803, in *Boll. trib.*, 2002, 1738 ss., con nota di S. MAYR, *La residenza fiscale al vaglio della Corte di cassazione*. Nei medesimi termini Cass., 21 marzo 2008, n. 9856; Cass., n. 6934/2011; Cass., n. 12311/2016.

²⁵ Corte di giustizia, 12 luglio 2001, C-262/99, *Loudodakis*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, III, p. 197 ss., con nota di F. GRANATA, *Residenza fiscale e residenze nel diritto tributario tra Irpef ed Iva*. Per un commento alla sentenza, si veda anche S. ARMELLA - P. DE' CAPITANI,

La nozione di residenza nel diritto comunitario ed interno, in *Corr. trib.*, 2002, 3338 ss.

²⁶ Lo stesso dicasi con riferimento all'art. 3, co. 3, della Direttiva n. 2003/48/CE concernente la tassazione dei redditi di risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, che non contiene una nozione autonoma di residenza, rinviando così implicitamente agli ordinamenti interni.

²⁷ Corte di giustizia, 14 febbraio 1995, C-279/93, *Schumacker*.

nifestando pertanto di preferire, ai fini della determinazione dell'appartenenza ai singoli Stati membri, gli interessi *economici*, anziché quelli sociali e politici, la cui rilevanza come criterio di "appartenenza" dovrebbe situarsi al più generale livello dell'Unione europea²⁸.

In tale prospettiva, non può pertanto che apprezzarsi l'orientamento successivamente formatosi in sede di legittimità secondo cui, invece, *"le ragioni affettive e familiari (...) non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale"*, venendo in rilievo *"solo unitamente ad altri probanti criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento"*²⁹. Anche se, va detto, dando rilevanza anche al profilo della "riconoscibilità da parte di terzi", il cui senso personalmente fatico a comprendere, dovendosi il tutto piuttosto risolvere nell'alternativa "secca" tra l'esistenza effettiva o l'inesistenza *tout court* di un domicilio nel senso civilistico e ciò indipendentemente dall'affidamento di chicchessia³⁰.

Ebbene, nel delineato contesto è intervenuto il legislatore del d.lgs. n. 209/2023, il quale, tuttavia, anziché accogliere la tesi dottrinale prevalente sul piano civilistico, dando rilevanza ai soli interessi di natura economico-patrimoniali, ha dato al contrario rilevanza ai soli interessi di natura "personale e familiare", specificando che *"per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"*.

Si è tornati, dunque, al "particolarismo" del d.p.r. n. 597 del 1973, stavolta tuttavia non già ricorrendo a nozioni "indeterminate", bensì elaborando una definizione *ad hoc* del nuovo "domicilio" squisitamente tributario (da non confondere, ovviamente, con il "domicilio fiscale" *ex art.* 58, d.p.r. n. 600/1973, che ha valenza procedimentale, non sostanziale). Si tratta, dunque, di una evidente semplificazione, la quale non solo supera il problema di quale tipologia di interessi siano rilevanti, ma anche quello che la rilevanza di entrambi presupponeva, ovvero il giudizio di "principalità", inidoneo a ponderare interessi *qualitativamente* diversi.

Così stando le cose, la prima domanda da porsi è come la nuova nozione, nel privilegiare gli interessi personali e familiari rispetto a quelli economici, si ponga rispetto al caso, da sempre controverso, del soggetto che sia andato a lavorare stabilmente all'estero mantenendo la famiglia in Italia; caso che la scelta di dare prevalenza agli interessi economici su quelli familiari avrebbe invece certamente risolto.

Il punto è se la circostanza che il soggetto lavori stabilmente all'estero possa escludere che l'Italia possa considerarsi *"il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"* per effetto del solo "mantenimento" della famiglia in Italia.

Ora, va al riguardo rilevato che la nuova disposizione fa riferimento al luogo in cui *"si sviluppano"* le *"relazioni"*, termini che implicano la presenza "fisica", in tale luogo, di tutti i soggetti che a tale "relazione", necessariamente di carattere biunivoco, partecipano³¹. Può dunque respingersi una let-

²⁸ Sulla tendenza a svalutare la rilevanza degli interessi sociali e morali quale criterio di appartenenza ad una singola articolazione dell'Unione, a favore di indici di collegamento basati sui rapporti giuridici che evidenziano l'esercizio di diritti a contenuto patrimoniale, vedi G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 299 e 368.

²⁹ Cfr. Cass., 6501/2015; 32992/2018; n. 19843/2024.

³⁰ Cass., n. 25178/2022 e n. 8286/2022.

³¹ Sul fatto che una "stanza virtuale" non possa essere un "luogo", L. PEVERINI, *op. cit.*, 68 ss..

tura della disposizione secondo cui il mero “mantenimento” in Italia della moglie e dei figli – che rappresentano semmai il luogo in cui la famiglia è *stabilita*, non quello in cui le “relazioni” con essa *si sviluppano* – consentirebbe tuttora di rinvenire il “domicilio” del soggetto in Italia anche laddove questo soggetto sia “radicato” dal punto di vista lavorativo all'estero e torni solo saltuariamente in Italia³².

Certo, si potrebbe sostenere che una siffatta lettura determini una sovrapposizione sia con la residenza anagrafica, sia con la presenza fisica, poiché che se per “sviluppare” una relazione occorre essere fisicamente *presenti*, e questo sviluppo deve protrarsi per la “maggior parte del periodo di imposta”, questo implicherebbe necessariamente sia la dimora abituale del soggetto in Italia (il quale, tornando sistematicamente, mostrerebbe di aver voluto mantenere la residenza civilistica in Italia), sia la sua materiale “presenza fisica” (onde sviluppare le relazioni).

Ora, non v'è dubbio che una sovrapposizione possa verificarsi. Ma deve ritenersi che nel disegno del legislatore della riforma, il “luogo” dello sviluppo dei rapporti familiari e personali diventi semplicemente un criterio *ulteriore*, rispetto alla individuazione del duplice elemento oggettivo/soggettivo proprio della nozione di residenza civilistica, e a

quello dei giorni di presenza, per ricostruire la “presenza” del soggetto in un determinato luogo.

Come è stato bene osservato da chi a quella riforma ha partecipato da protagonista³³, la cifra della riforma della nozione di residenza fiscale, è, infatti, di operare un ridimensionamento del collegamento *lato sensu* personale all'imposizione, limitandolo a quelle sole ipotesi in cui il collegamento sia effettivamente con la persona e non con la sua dimensione “economica”.

Ciò si è tradotto, a livello contenutistico, per le persone fisiche, nell'espunzione dal domicilio del profilo economico-patrimoniale – che riguarda, più propriamente, la *fonte* del reddito – a favore di quello attinente agli interessi personali e familiari del soggetto; e parallelamente, per gli enti, nell'espunzione dell'elemento del c.d. “oggetto principale”, riguardante l'attività principalmente svolta dall'ente per realizzare il suo oggetto sociale, poiché profilo anch'esso attinente alla fonte (la “stabile organizzazione”) e non al soggetto (la residenza), come del resto inequivocabilmente dimostrato dall'art. 162, co. 1, che, nel riferirsi allo svolgimento in Italia di tutta o parte l'attività, si poneva in evidente “antinomia” con il “vecchio testo” dell'art. 73, co. 3, TUIR³⁴.

Questo profilo “personale e familiare”, a sua volta, non potrà poi avere riguardo se non alla “persona” del soggetto, senza mai “oggettivizzarne” la sfera personale: da qui la necessità che vi sia ben più di una mera “presenza” di tali interessi nel territorio

³² È peraltro incomprensibile il passaggio della Circolare n. 20/E del 2024 laddove si fa riferimento alla mera disponibilità di una abitazione in Italia quale indice di una “relazione” nel caso in cui il soggetto rientri il fine settimana e trascorra alcuni periodi di astensione dal lavoro in Italia. Non può infatti sussistere una “relazione”, rilevante ai fini della soggezione ad imposizione illimitata, tra una persona e una cosa (che tra l'altro non è né “personale”, né “familiare”). Questione diversa è se ciò potrebbe essere indice di una “dimora abituale”, intesa come volontà di ritornare sistematicamente in un determinato luogo, essendo come detto la residenza compatibile con momentanei allontanamenti.

³³ P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 882.

³⁴ Sulla quale sia consentito rinviare a G. MELIS, *Le interrelazioni tra residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi aperti e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 67.

dello Stato, occorrendo invece una vera e propria “relazione” (come detto, necessariamente biunivoca) e che quest’ultima venga “sviluppata” nel territorio dello Stato, quale indicatore, anche qui, di una “presenza fisica stabile sul territorio dello Stato”³⁵.

Insomma, l’avvenuta espunzione degli “interessi economici” dalla nozione di domicilio e l’introduzione di criteri indicatori di una “presenza stabile” sul territorio dello Stato, altro non sono se non il modo attraverso cui il legislatore della Riforma ha inteso realizzare l’indicato ridimensionamento, sì da circoscrivere il criterio personale a quei soli casi di “effettivo radicamento” territoriale della *persona* – e non dei suoi interessi – nel territorio dello Stato³⁶.

Proseguendo oltre, il nuovo concetto di domicilio si rivela idoneo a risolvere anche il caso, opposto a quello precedente, in cui il soggetto trasferisca il suo nucleo affettivo e personale all’estero mantenendo gli interessi economici in Italia (si pensi ai cespiti immobiliari, alle mere partecipazioni societarie, agli investimenti finanziari, ecc.), muovendo naturalmente dal presupposto che siffatti interessi economici ne implicino per loro natura anche una costante presenza fisica.

Vigente il precedente concetto di domicilio, poteva in effetti verificarsi il caso in cui un soggetto titolare di un cospicuo patrimonio immobiliare o finanziario “a reddito” in Italia, non avrebbe mai potuto trasferire la propria residenza fiscale, se non “liberandosi” di tale patrimonio o costituendone all’estero uno superiore; e tutto ciò nonostante il

patrimonio dovrebbe essere considerato del tutto irrilevante rispetto all’appartenenza del soggetto titolare all’ordinamento tributario italiano, atteso il radicamento reale – reddituale (Irpef, alla stregua di un qualsiasi *non residente*) e patrimoniale (Imu) – dei cespiti situati sul territorio dello Stato da un lato, e la mobilità del fattore capitale dall’altro³⁷.

Ebbene, la Riforma supera tale problematica, poiché, proprio nell’ottica di collocare gli interessi economici sul piano della “fonte” e non più anche della “residenza”, rende del tutto irrilevanti la natura e la dimensione degli interessi economico-patrimoniali posseduti in Italia e, conseguentemente, irrilevanti la natura e la dimensione degli interessi patrimoniali posseduti all’estero che sarebbe stato necessario *opporre* all’Amministrazione finanziaria in sede di accertamento.

Così stando le cose, è, dunque, evidente che gli esiti interpretativi cui la giurisprudenza di legittimità è pervenuta in ordine al “bilanciamento” tra interessi di tipo personale ed interessi di tipo economico-patrimoniali sono destinati a venire del tutto meno, dovendosi d’ora in poi concentrare l’attenzione sul significato dello sviluppo delle indicate relazioni.

Sul piano probatorio occorre infine osservare che l’avvenuta eliminazione degli

³⁵ Così sempre P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, cit., 882.

³⁶ P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, cit., 882.

³⁷ È interessante osservare che il Consiglio di Stato francese ha negato l’esistenza in Francia della sede principale degli affari ed interessi nel caso di un cittadino francese che possedeva redditi principalmente di fonte estera, nonostante il rilevante ammontare dei suoi investimenti francesi; e che il medesimo principio è stato ribadito nei confronti di una persona fisica che possedeva diverse aziende agricole in Francia, per un totale di 166 ettari, ma che aveva principalmente redditi di fonte estera, derivanti dai circa 1.400 ettari di terra tra l’Algeria e il Marocco: per i riferimenti, vedi G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., 83. La giurisprudenza civilistica (Cass. civ., 11 febbraio 2003, n. 2060), ha del resto negato che fosse sufficiente a configurare il domicilio la mera disponibilità di un immobile in Italia, né la ricezione, ivi, ad opera di un domestico, dell’atto di citazione in giudizio.

interessi patrimoniali ed economici renderà la prova da parte dell'Amministrazione finanziaria della residenza in Italia di un determinato contribuente certamente più difficile, perché essi erano di ben più facile accertamento rispetto a quelli personali. Del resto, l'esperienza in tema di accertamento della residenza fiscale ha dimostrato che nella ricostruzione delle fittizie residenze sono stati, di regola, proprio gli elementi economico-patrimoniali ad aver rivestito un ruolo centrale. Ruolo che dovrà d'ora in poi interamente rivestito dalla ricostruzione degli interessi personali e familiari, fermo però restando che gli interessi economici e patrimoniali di certo non usciranno di scena, rientrando nella successiva quantificazione della base imponibile da accertare in capo al contribuente.

4. La residenza civilistica e la mera "presenza".

Come visto, il d.lgs. n. 209/2023 ha confermato il rinvio intraistituzionale alla residenza civilistica di cui all'art. 43 c.c., aggiungendo tuttavia, tra gli elementi costitutivi, quello della mera "presenza" nel territorio dello Stato.

È noto che la giurisprudenza civilistica ha ravvisato nella nozione di residenza, così come per il domicilio, un duplice requisito: da un lato, l'elemento oggettivo della permanenza, con una certa stabilità e continuità, in un determinato luogo³⁸ e, dall'altro, l'elemento soggettivo dell'intenzione di rimanervi (c.d. "*animus permanendi*")³⁹,

quale elemento tipicamente – ma non necessariamente – compenetrato nel primo⁴⁰.

La residenza non può essere mantenuta *solo animo*⁴¹, cioè indipendentemente dal fatto di dimorare prevalentemente in un luogo, la volontà è presunta sino a prova contraria⁴², l'abitudine non viene meno nel caso di svolgimento dell'attività al di fuori del comune di residenza del soggetto "*purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali*"⁴³ – il c.d. "*animus re-*

del soggetto di rimanere stabilmente nel luogo prescelto". Vedi anche App. Milano, 11 maggio 1976, in *Foro padano*, 1976, I, 172 (caso relativo ad un detenuto presso un carcere, dunque indipendentemente dalla propria volontà). Sulla necessità che detti elementi sussistano contestualmente, Cass., n. 2936/1980.

⁴⁰ Vedi Cass., 5 febbraio 1985, n. 791.

⁴¹ Vedi Cass., 26 gennaio 1952, n. 221. Vedi anche Cass. civ., 28 maggio 1979, n. 3075, secondo cui "*per ottenere l'iscrizione nel registro della popolazione residente in un determinato comune, non è sufficiente la mera intenzione del cittadino, manifestata all'ufficiale d'Anagrafe, di stabilire la propria residenza nel territorio del comune, ma occorre l'attuazione in concreto di tale comportamento con l'instaurazione della dimora abituale nel territorio comunale, per cui la permanenza del soggetto nel luogo, anche se non deve necessariamente durare, già storicamente, da qualche tempo, deve denotare la destinazione a durare potenzialmente nel tempo*".

⁴² Vedi App. Roma., 26 maggio 1956, cit.

⁴³ Vedi Cass., 14 marzo 1986, n. 1738, cit. Vedi anche Cass. civ., 13 settembre 1983, n. 5554, relativamente al servizio prestato presso scuola di altra città in esito ad un comando, che non comporta obbligo di residenza ma di sola presenza, e pertanto costituisce indice di mera dimora e non anche di residenza, la cui sussistenza non va valutata sulla base del solo requisito della durata della permanenza in un determinato luogo, ma deve trovare riscontro nella volontà dell'interessato; Cass. civ., 5 gennaio 1980, n. 52, secondo cui "*la residenza (...) è data dalla sua abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, senza che incida un prolungato allontanamento cui non si accompagni la volontà di stabilirsi definitivamente in un luogo diverso e neppure la circostanza di usufruire, per soddisfare le sue esigenze di vita, non di un immobile destinato esclusivamente ad abitazione, ma di un alloggio di altro tipo, anche a titolo precario*"; Cass. civ., 12 febbraio 1973, n. 435; Cass., 26 ottobre 1968, n. 3586. Nella giurisprudenza tributaria, v. Cass., n. 961/2015, in *Corr. trib.*, con nota di M. ANTONINI e C. SETTI, secondo cui "*ciò che conta non è la presenza continuativa in un luogo* Cass., Sez. U, 5292/1985; Cass. 2561/1975, quanto la volontà di rimanervi e ritornarvi

³⁸ Vedi Cass., 26 luglio 1966, n. 2073; Cass., 3 maggio 1980, n. 2936.

³⁹ Cass. 17 gennaio 1972, n. 126, secondo cui "*ad integrare il concetto giuridico di residenza non è sufficiente il semplice fatto materiale della fissazione della dimora in luogo determinato, ma è necessario anche l'elemento soggettivo, cioè l'intenzione*

vertendi” – e sul piano probatorio occorre tenere in considerazione elementi di fatto, come il comportamento e le consuetudini di vita del soggetto nello svolgimento delle normali relazioni sociali⁴⁴.

Circa l'attributo “abituale”, che vale a distinguere la residenza dalla dimora⁴⁵, parte della dottrina⁴⁶ e della giurisprudenza⁴⁷ lo hanno inteso nel senso di “stabilità”, quale intenzionale non-provvisoria, ammettendo di conseguenza la pluralità di residenze, mentre altra parte della dottrina⁴⁸ e della giurisprudenza⁴⁹ ne hanno dato una lettura di tipo quantitativo nel senso di “abitudine” o “consuetudine”, quale cioè maggiore frequenza o durata, affermando così l'unicità della residenza⁵⁰.

Ora, che si tratti di stabilità o di abitudine, vi è almeno concordia sul fatto che non sia necessaria la continuità o la definitività⁵¹, a meno che le assenze non siano tali da

far venir meno il carattere di abitualità. In altri termini, quando lo stare della persona in un altro luogo assuma il connotato dell'abitualità, prevalendo sul precedente luogo di dimora, che cessa così di essere luogo di dimora abituale, e si venga per l'effetto a costituire un'altra residenza.

La giurisprudenza, nel proporre il requisito della “intenzionale non provvisoria”, ha peraltro inteso sminuire l'importanza della durata, riducendola a mero indizio e non anche ad elemento costitutivo della fattispecie di residenza⁵², importanza invece recuperata dalla norma tributaria, che rende la residenza civilistica rilevante solo qualora venga integrato il requisito temporale della “maggior parte del periodo d'imposta”.

L'interpretazione dell'abitualità quale intenzionale non-provvisoria, si ricollega, inoltre, al riconoscimento della sussistenza del requisito soggettivo dell'intenzione di dimorare⁵³.

appena possibile animus revertendi e di mantenervi le proprie relazioni familiari e sociali”.

⁴⁴ Vedi Cass., 14 marzo 1986, n. 1738.

⁴⁵ La quale rileva soltanto sul piano processuale e sempre in concorrenza con altre sedi: artt. 18 e 139 co. 6 c.p.c. Essa costituisce il legame più tenue con i luoghi e indica il criterio di collegamento per l'applicazione delle leggi penali, di polizia e di pubblica sicurezza, ex art. 28 disp. prel. cod. civ. L'ultima nozione è quella di “indirizzo”, cui fa riferimento l'art. 1335 cod. civ. in tema di presunzione di conoscenza nella formazione del contratto.

⁴⁶ V. TEDESCHI, *Domicilio, residenza e dimora*, cit., 169 ss.

⁴⁷ V. App. Catania, 11 giugno 1955.

⁴⁸ L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, cit., 23-24; P. FORCHIELLI, *Domicilio, residenza e dimora (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, Milano, XIII, 1984, 847.

⁴⁹ Cass. S.U., 28 ottobre 1985, n. 5292.

⁵⁰ Si tratta, peraltro, di una disputa non priva di conseguenze pratiche: si pensi ad esempio al caso di un soggetto che dimori per i primi sei mesi dell'anno in una città e per i restanti sei in un'altra. Sul punto, vedi L. MONTUSCHI, *Del domicilio e della residenza*, cit., 24, che ritiene applicabile la soluzione della collocazione “sociale” del soggetto, criterio tuttavia di difficile applicazione, e M. COSTANZA, *Domicilio, residenza e dimora*, in *Enc. giur.*, Roma, XII, 1989, 4, che esclude la soluzione della “doppia residenza”.

⁵¹ In dottrina, vedi M. ESU, *Domicilio, residenza, dimora*, cit., 373;

in giurisprudenza, Cass., 29 aprile 1975, n. 2561; Cass. S.U., 28 ottobre 1985, n. 5292. A nulla rileva peraltro il fatto di aver continuato a servirsi della vecchia abitazione come ufficio o recapito, mantenendo contatti per un certo tempo e tornando, in più occasioni, nel luogo della precedente residenza, senza tuttavia negare l'intento di considerarsi ormai trasferito nella nuova: così, Cass. civ., 14 aprile 1976, n. 1303.

⁵² Vedi Cass., 23 febbraio 1977, n. 792 e Cass. 6 luglio 1983, n. 4525, secondo cui “per determinare il momento in cui può ritenersi acquistata la residenza, non è necessario, peraltro, che la permanenza in un determinato posto si sia già protratta per un tempo più o meno lungo, ma è sufficiente accertare che la persona abbia fissato in quel posto la propria dimora con l'intenzione, desumibile da ogni elemento di prova anche con giudizio ex post, di stabilirvisi in modo non temporaneo”.

⁵³ Infatti, secondo Cass. 26 ottobre 1968, n. 3586, “mentre la dimora cessa allorché la persona si trasferisca in un altro luogo, la residenza non viene meno per una più o meno prolungata assenza, specie quando detta assenza sia occasionata da motivi contingenti (villeggiatura, viaggi, studi, etc.). In tali casi i frequenti ritorni nel luogo in cui il soggetto prima esclusivamente viveva, valgono proprio a caratterizzare la permanenza dell'elemento soggettivo di mantenimento della residenza e rinnovare il rapporto di fatto con il luogo, concorrendo a completare i requisiti richiesti per la sussistenza

Ora, da quanto appena rilevato emerge, innanzitutto, come il collegamento che deve sussistere tra *contribuente* e territorio dello Stato sia tale da porre in secondo piano l'importanza del mantenimento della famiglia in Italia, avallando la possibile scissione tra “residenza familiare” e residenza del “singolo soggetto” non solo nelle ipotesi in cui l'allontanamento rappresenti il preludio di una crisi matrimoniale, ma anche nei casi in cui l'incardinamento occupazionale nell'altro territorio renda del tutto saltuari i rientri per le visite alla propria famiglia.

Sotto un secondo profilo, emerge l'essenzialità nella nozione di residenza civilistica dell'elemento “volontaristico”, mancando il quale viene meno la stessa “abitudine”. Si pensi, ad esempio, ad un detenuto presso un carcere, ad un soggetto ricoverato presso una casa di cura, ad un soggetto che sia impossibilitato a lasciare il territorio nazionale, pur avendo la famiglia in un altro Stato (e sino al “ricongiungimento” con questa all'esito del trasferimento di quest'ultima in Italia), per il rischio di essere arrestato una volta lasciato il territorio italiano.

Ebbene, è proprio in questa prospettiva che mi pare si possa leggere il riferimento alla mera “presenza” – che è, ovviamente, solo presenza *fisica*⁵⁴, dovendosi escludere qualsiasi altra forma di presenza (economica, digitale, o quant'altro) che non si riconnette alla

almeno astratta fruibilità dei servizi finanziati della spesa pubblica – poiché essa consente adesso all'Amministrazione finanziaria intanto di sottrarsi alla prova, non agevole, della sussistenza dell'elemento “volontaristico” costitutivo della residenza civilistica. Come anche rilevato dalla stessa Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 20/E del 2024, si tratta, infatti, “*di un criterio oggettivo, il quale richiede esclusivamente la presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano, a prescindere dalle motivazioni di tale presenza e senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri previsti dall'articolo 2, comma 2, del TUIR*”⁵⁵.

Naturalmente, gli effetti positivi per l'amministrazione finanziaria dell'avvenuta eliminazione della necessità di accertare la sussistenza dell'elemento volontaristico non vanno sopravvalutati, dal momento che la presenza “fisica” in un determinato luogo non costituisce affatto una circostanza di agevole dimostrazione e non di rado è ottenibile solo avvalendosi di mezzi investigativi particolarmente penetranti. L'esperienza in tema di accertamenti delle fittizie residenze non mostra, infatti, soltanto, come già detto, un ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella prova del domicilio civilistico, agli interessi economico-patrimoniali piuttosto che a quelli personali e familiari; ma anche che gli accertamenti fondati *anche* o *soltanto* sulla residenza civilistica in Italia sono stati del tutto recessivi rispetto a quelli fondati sul domicilio civilistico, proprio per la difficoltà di dimostrare una “presenza fisica”.

della residenza” (vedi anche Cass., 12 febbraio 1973, n. 435). Inoltre, secondo Cass., 23 febbraio 1977, n. 792, “*un prolungato allontanamento dalla residenza non vale, di per sé, a dimostrare lo spostamento della residenza medesima nel nuovo luogo di dimora, occorrendo a tal fine la prova che esso si ricolleggi ad una volontà di stabile inserimento in quel diverso luogo, e, quindi, non a motivi di ordine contingente*”. E' pertanto evidente il legame tra l'interpretazione data al termine “abitudine” e la rilevanza attribuita all'elemento soggettivo.

⁵⁴ P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche*, cit., 893, ove anche ampi riferimenti comparatistici ai Paesi che a tale “presenza fisica” fanno riferimento (in particolare, 900 ss.)

⁵⁵ Così anche la Circolare Assonime n. 20/2024, che rileva come l'elemento della volontà del soggetto di rendere abituale la permanenza fisica in un dato luogo venga meno con il nuovo criterio della presenza fisica, integrato in ragione del solo fatto che la persona è presente nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta.

Tanto precisato, ci si potrebbe a questo punto domandare se una mera “presenza”, ormai svincolata cioè dalla *volontà* di dimorare in un determinato luogo, e per lo più potenzialmente consistente anche in mere “frazioni” di giorni⁵⁶, possa rappresentare un criterio di collegamento “effettivo” ai fini degli artt. 2 e 53 Cost.

La fantasia dei commentatori ha già “partorito” innumerevoli casi-limite, ma è sufficiente leggere la Circolare n. 20/E del 2024 per rendersi conto del grado di “labilità” che un siffatto criterio di collegamento potrebbe comportare in determinati casi. Vi si fa infatti riferimento, quanto alla possibile casistica, alla “*persona fisica che trascorra in Italia la maggior parte del periodo di imposta, anche se in modalità frazionata, per vacanza, o per motivi di studio, oppure per far visita ad amici o parenti*”⁵⁷; quanto alla rilevanza delle “frazioni di giorno”, al conteggio dei giorni interi sia per chi atterri in Italia alle ore 23.00, sia per chi decolli dall’Italia alle ore 1:00, ammettendosi una eccezione per i soli “scali” in Italia.

Il riferimento alla mera presenza consente adesso di considerare fiscalmente residenti anche il non residente che, per più di 183 giorni, sia costretto in ospedale o in carcere o comunque impossibilitato a lasciare il territorio italiano e ricongiungersi alla sua famiglia in un altro Stato⁵⁸.

Senonché, al di là del fatto che, da un lato, si tratta di situazioni che potranno verosimilmente essere risolte grazie alla *tie break rule* contenuta nelle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, e che, dall’altro lato, si tratta di vicende tipicamente di scarso quando non inesistente interesse ai fini investigativi, vi sono almeno due ragioni che non rendono irragionevole questa scelta legislativa.

La prima ragione è che costituisce ormai principio consolidato quello secondo cui le esigenze proprie del diritto tributario, in questo caso “di localizzazione” di un determinato soggetto, non necessariamente coincidono, né devono coincidere, con quelle proprie della branca di riferimento (in questo caso, il diritto civile). L’adozione di una nozione “propria” potrebbe pertanto giustificarsi, nel caso della presenza fisica, proprio in ragione della complessità di provare l’elemento volontaristico nella residenza anagrafica, tale da richiedere una nozione che sia la più “oggettiva” possibile (qual è, appunto, la presenza fisica).

La seconda ragione è che anche dalla mera “presenza” in un determinato Stato possono derivare conseguenze non indifferenti in termini di godimento dei pubblici servizi, tanto più se si tratta, come qui richiesto, di una presenza protratta per una parte significativa del periodo di imposta⁵⁹.

L’indubbia esistenza di casi-limite, tali da attrarre alla nozione di residenza fiscale anche ipotesi di residenza “coatta” o “accidentali”, deve, dunque, confrontarsi con una “non manifesta irragionevolezza” del collegamento dato da una presenza continuativa ancorché priva della intenzionale

⁵⁶ Su tale concetto, si v. la Raccomandazione OCSE del 14 ottobre 1991, recepita dall’Amministrazione finanziaria con Circ. n. 201/1996.

⁵⁷ Fattispecie che, come osserva M. GUSMEROLI, *La nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in AA.Vv., *Riforma della fiscalità internazionale*, a cura di D. AVOLIO e S. GRILLI, Milano, 2024, 30, è espressamente esclusa dalla normativa tedesca (“*se il soggiorno è effettuato esclusivamente per visite, relax, cure termali o scopi privati simili e non dura più di un anno*”: § 9 AO).

⁵⁸ Gli esempi sono tratti da E. VIAL, *La regola della presenza fisica per frazione di giorno mette in crisi frontalieri e “visitatori abituali”*, in *Blast*, 24 aprile 2025.

⁵⁹ Di questo avviso è anche P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche*, cit., 894.

non provvisorietà. Del resto, esso è coerente con la scelta, testimoniata dall'avvenuta eliminazione degli interessi economici e patrimoniali dalla sfera di operatività del nuovo concetto tributario di "domicilio", di concentrarsi esclusivamente sul *soggetto* e sulla sua relazione con il territorio.

5. Conclusioni.

Dall'analisi sin qui svolta emerge come la nuova nozione di residenza presenti certamente diversi pregi.

Tra questi, *in primis*, l'avvenuta trasformazione dell'iscrizione anagrafica da elemento costitutivo in presunzione relativa, che supera il problema di costituzionalità; e l'espunzione degli interessi di tipo economico-patrimoniale dalla nozione di domicilio, che, pur non ineccepibile sotto il profilo teorico, evita al contribuente che intenda definitivamente trasferirsi all'estero di dismettere i propri *assets* in Italia pur di far cessare il centro principale dei propri affari ed interessi in Italia, fermo restando che la prova dell'Amministrazione finanziaria si fa adesso più complessa, poiché basata sulle più labili relazioni personali e familiari.

Importante è anche il fatto di aver risolto, mediante la previsione della mera presenza (fisica), la problematica relativa alla prova che l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad offrire in ordine la presenza dell'elemento volontaristico nella residenza civilistica; anche se, come visto, il riferimento alla mera "presenza", pur costituendo un criterio in astratto non manifestamente irragionevole ai fini del concorso alle spese pubbliche, attrae a sé anche una serie di "situazioni-limite".

Insomma, come spesso accade, si superano taluni problemi ma se ne creano altri.

Il legislatore della Riforma ha invece ritenuto di lasciare invariata la presunzione di

residenza prevista dal comma 2-*bis*, ciò che costringerà adesso il contribuente ad una prova contraria assai impegnativa – anche considerando lo *standard* della prova contraria particolarmente elevato richiesto dai pronunciamenti giurisprudenziali di legittimità in materia⁶⁰ – dovendo egli dimostrare, cumulativamente, per ciascun periodo di imposta, la presenza all'estero di tutti i nuovi elementi costitutivi per almeno la maggior parte del periodo di imposta: il luogo in cui si sono sviluppate le sue relazioni personali e familiari, la sua dimora abituale, il luogo di mera "presenza fisica".

In sostanza, dunque, mentre per le residenze fiscali stabilite in Stati a fiscalità "non agevolata", la prova in capo all'Amministrazione finanziaria si complica, il contrario avviene per le residenze fiscali stabilite in Stati a fiscalità agevolata, dove è la prova in capo al contribuente a complicarsi.

Nessun intervento ha altresì riguardato il requisito temporale della "maggior parte del periodo di imposta", quale elemento *ulteriore* che deve accompagnare la presenza di ciascuno degli elementi costitutivi (nonché dell'iscrizione anagrafica, affinché possa operare la presunzione relativa), poiché espressione, necessitata sotto il profilo costituzionale, di una particolare intensità del collegamento con il territorio dello Stato. Si tratta di un requisito che è sempre richiesto e ciò anche qualora gli elementi costitutivi possiedano già in sé una "dimensione" temporale, e come tale deve formare oggetto di prova in capo all'Amministrazione finanziaria⁶¹. Pertanto, ad esempio, l'abitudine della

⁶⁰ Cass., n. 1292/2025; n. 961/2015.

⁶¹ Chiarissima sul punto è Cass., n. 19843/2024 ("Fermo restando, comunque, che l'accertamento della fissazione in Italia del domicilio debba coprire la maggior parte del periodo di imposta, essendo evidente l'intento del legislatore di non legare l'accertamento ad

residenza fiscale, intesa come “intenzionale non provvisorietà”, non sarà sufficiente laddove essa non si estenda per almeno 183 giorni; oppure la “principalità” del “nuovo” domicilio in Italia non sarà sufficiente ad attrarre la residenza fiscale del soggetto in Italia ove essa non si protragga per oltre 183 giorni⁶².

In realtà, sul profilo temporale qualche riflessione ulteriore avrebbe potuto essere fatta.

In primo luogo, si sarebbe potuto mettere finalmente mano alla nota questione dello *split year*, posto che, ad avviso di chi scrive, ad esso non è possibile pervenire in via interpretativa, sicché esso rimane confinato ai rapporti con quei pochi Stati con i quali vigono convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio che lo prevedano espressamente.

In secondo luogo, si sarebbe potuta coordinare la disciplina sostanziale della residenza fiscale delle persone fisiche con quella degli obblighi in capo al sostituto, posto che la prima è legata necessariamente all'integrazione del requisito temporale della “maggior parte del periodo di imposta” (se ci si pensa, in Italia sino al 2 luglio compreso non vi è nessun soggetto fiscalmente residente!), mentre la seconda è legata ad un profilo “istantaneo” dipendente, tuttavia, da una qualificazione come “residente/non residente” che resta sospesa sino al momen-

to in cui il requisito temporale non venga integrato. Si tratta di un problema che non attiene tanto alla legittimità dell'operato del sostituto d'imposta, che viene di regola riconosciuta sulla base dell'attestazione rilasciata dal sostituto, sempreché vi sia una “normale diligenza” nel relativo esame⁶³; quanto al destino delle “ritenute” (a titolo di acconto piuttosto che di imposta) operate sulla base di una determinata qualificazione (residente/non residente) la quale, *ex post*, si riveli non collimante con la situazione “definitiva” di quel determinato periodo di imposta.

Senonché, alla fine, quel che davvero conta è quanto questa nuova “versione” della nozione di residenza fiscale introdotta dal d.lgs. n. 209/2023 sarà davvero idonea a realizzare quell'obiettivo “*di garantire maggiore certezza giuridica e ridurre i contenziosi*” richiamato dalla stessa Circolare n. 20/E del 2024 dell'Agenzia delle Entrate e che auspichiamo ne costituirà anche il costante “principio ispiratore” nella fase di accertamento. Ma questo potrà dircelo solo il tempo.

GIUSEPPE MELIS

eventi occasionali, ma di ancorarlo alla verifica di una sufficiente permanenza temporale del criterio di collegamento”.

⁶² Sicché è sbagliato l'esempio contenuto nella Circolare n. 20/E del 2024 secondo cui se Tizio ha la famiglia del primo matrimonio in Italia, in cui permane 145 giorni, ha la nuova famiglia nello Stato B, in cui permane 120 giorni, mentre permane i restanti 100 giorni in altri Paesi, esso avrebbe la residenza fiscale in Italia. Infatti, esso ha solo il nuovo “domicilio” in Italia (perché 145 è maggiore di 120, e dunque quello italiano è “principale”), ma non ha affatto la residenza fiscale, dal momento che per questa sono necessari, comunque, almeno 183 giorni (184 se anno bisestile).

⁶³ Sulla prassi amministrativa in materia di sostituti di imposta, v. Consorzio Studio e ricerche Fiscali, Circolare Informativa n. 2/2024 del 3.5.2024, p. 20-21.

2. La nozione di residenza fiscale delle società dopo il d.lgs. n. 209 del 2023

SOMMARIO: **1.** Introduzione. – **2.** Il nuovo criterio della “*sede di direzione effettiva*”. – **3.** Il nuovo criterio della “*gestione ordinaria in via principale*” e la soppressione di quello dell’“*oggetto principale*”. – **4.** La c.d. presunzione di esterovestizione e i dubbi sulla sua ragionevolezza a seguito delle modifiche di cui al d.lgs. n. 209/2023. – **5.** Cenni alle ulteriori modifiche alla disciplina della residenza e considerazioni conclusive.

1. Introduzione.

Il d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 ha profondamente innovato la nozione di residenza fiscale delle società ai fini delle imposte sui redditi, intervenendo principalmente sulle previsioni dell’art. 73, comma 3, TUIR.

Il testo previgente dell’art. 73, comma 3, TUIR, risalente al d.P.R. n. 917/1986 e in base al quale “*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d’imposta, hanno la sede legale, o la sede dell’amministrazione, o l’oggetto principale nel territorio dello Stato*” è stato modificato nel senso che devono considerarsi 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*”.

Rispetto al quadro precedente, dunque:

a) si sostituisce il criterio di collegamento della “*sede dell’amministrazione*” con quelli della “*sede di direzione effettiva*” e della “*gestione ordinaria in via principale*”¹;

b) si sopprime il criterio dell’oggetto principale.

Sempre nel confronto con il quadro precedente, restano fermi sia il riferimento alla sede legale quale autonomo criterio di collegamento sia l’elemento temporale della maggior parte del periodo d’imposta, seppur da riferirsi, ovviamente, ai criteri di collegamento risultanti a seguito della riforma.

A tali modifiche sulla residenza di società ed enti si affiancano:

¹ Nel senso che gli elementi della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale debbano intendersi quale sostituti del precedente elemento della sede dell’amministrazione si veda la relazione illustrativa all’art. 2, d.lgs. n. 209 del 2023 ove si precisa che “*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*”.

- c) sempre nel corpo del comma 3 dell'art. 73, alcune revisioni volte a chiarire la portata normativa delle disposizioni relative alla residenza dei *trust* e degli istituti aventi analogo contenuto, nonché degli organismi di investimento collettivo del risparmio;
- d) l'adeguamento delle norme sulla c.d. presunzione di esteroinvestizione, ove la presunzione è ora riferita non più alla sede dell'amministrazione, ma alla residenza *tout court* della società o ente estero;
- e) l'allineamento della disciplina sulla residenza delle società di persone e associazione di cui all'art. 5 TUIR a quella dell'art. 73, comma 3, TUIR relativa a società ed enti soggetti passivi IRES.

Le cennate modifiche al TUIR sono state apportate dal legislatore in attuazione di quanto previsto dalla legge 9 agosto 2023, n. 111 di delega al Governo per la riforma fiscale; legge che ha attribuito rilievo centrale alla revisione delle discipline relative a fattispecie connotate da elementi di transnazionalità, come, ad esempio, quelle della residenza fiscale delle persone fisiche e di società ed enti. Al riguardo, l'art. 1, comma 1, l. n. 111/2023 richiedeva al Governo di conformare la normativa delegata non solo ai principi costituzionali, ma anche a quelli dell'ordinamento unionale e del diritto internazionale: se è vero che il richiamo ad essi poteva ritenersi necessitato dal rispetto dell'art. 117, comma 1, Cost.² deve rilevarsi che tra i principi e criteri direttivi generali di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 209/2023 – e, in particolare, in seno all'art. 3, comma 1,

lett. c) dedicato alla riforma delle discipline sulla residenza delle persone fisiche, delle società e degli enti – ha trovato posto il riferimento anche alla “*migliore prassi internazionale*”, ossia ad un elemento che non costituisce di per sé una fonte da cui promanano quegli obblighi internazionali cui si riferisce il testo costituzionale³.

Come si è condivisibilmente rilevato⁴, ciò mostra la consapevolezza del nostro legislatore per le recenti evoluzioni in tema di *governance* fiscale globale e di coordinamento fiscale internazionale: le esperienze dei progetti OCSE dedicati al BEPS e al c.d. *two pillar approach* hanno messo in luce come la normazione statale riferita a fattispecie aventi carattere transnazionale debba necessariamente confrontarsi e coordinarsi con gli approcci seguiti dagli altri Stati della comunità internazionale, essendo l'esercizio isolato della sovranità tributaria inidoneo a contrastare i fenomeni più articolati di erosione della base imponibile e di sottrazione all'imposizione posti in essere, in particolare, dalle imprese multinazionali.

Ciò premesso, si passerà ora all'analisi delle modifiche sopra menzionate, riservando specifica attenzione ai nuovi criteri di collegamento di cui all'art. 73, comma 3, TUIR e alle innovazioni apportate alla presunzione di esteroinvestizione⁵.

² In base all'art. 117, comma 1, Cost. “la potestà legislativa è esercitata dallo Stato [...] nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”.

³ Salvo, il caso, evidentemente, in cui la prassi non soddisfi i ben noti requisiti della *diuturnitas* e dell'*opinio iuris seu necessitatis* per assurgere al rango di consuetudine internazionale.

⁴ Si veda PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 873-874.

⁵ Sulla novellata disciplina sulla residenza di società ed enti si vedano F. AMATUCCI, *La revisione del concetto di residenza delle persone giuridiche e la parziale attuazione della delega per la riforma fiscale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2025, 7-22; ARGINELLI - RONCO, *Cenni di inquadramento sulla riforma della residenza di società ed enti*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 548-577; ASSONIME, circolare n. 15 del 30 luglio 2024; DELLA VALLE, *Revisione dei criteri*

2. Il nuovo criterio della “sede di direzione effettiva”.

Prendendo le mosse dal nuovo criterio della sede di direzione effettiva, il novellato art. 73, comma 3, TUIR stabilisce che per essa “*si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*”.

Prima di approfondire tale definizione, merita anzitutto rilevare come l'adozione del criterio della sede di direzione effettiva – unitamente a quello della gestione ordinaria in via principale di cui diremo nel prosieguo – segni il distacco della disciplina tributaria relativa alla residenza di società ed enti dalla corrispondente disciplina di natura civilistica. Vale ricordare, infatti, che i prevalenti criteri di collegamento della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale erano stati adottati dal legislatore dell'art. 87, d.P.R. n. 917/1986 ricalcando la previsione dell'ormai abrogato art. 2505 c.c., che assoggettava alla legge italiana, anche per i requisiti di validità dell'atto costitutivo, “*le società costituite all'estero, le quali hanno nel territorio dello Stato la sede*

dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'impresa”⁶.

Il menzionato parallelismo tra normativa tributaria e disciplina civilistica si è rifles-

⁶ La volontà del legislatore tributario di conformare le relative norme a quelle civilistiche trovava conferma nelle modifiche apportate con il d.P.R. n. 917/1986. In tale occasione, infatti, il legislatore tributario sostituì il riferimento alla “*sede amministrativa*” dell'art. 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 con quello alla “*sede dell'amministrazione*” mutuato dall'allora vigente art. 2505 c.c., anche nell'ottica di dare piena attuazione al principio di delega di cui all'art. 3, comma 1, n. 1), legge 9 ottobre 1971, n. 825 che richiedeva l'applicazione “*dell'imposta al reddito complessivo netto delle persone giuridiche costituite nel territorio dello Stato e di quelle costituite all'estero che hanno la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'impresa nel territorio dello Stato*”. Nella relazione ministeriale all'art. 5, d.P.R. n. 917/1986 si chiariva tale volontà, precisando che “*si è sostituita la dizione 'sede amministrativa' con quella di 'sede dell'amministrazione' (che figura nell'articolo 2505 del codice civile)*”.

La legge 31 maggio 1995, n. 218 abrogò, poi, l'art. 2505 c.c., sostituendolo con l'art. 25 della stessa legge, secondo cui “*le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti*”. La disciplina internazional-privatistica risulta fondata, dunque, sul luogo di costituzione come criterio generale – da intendersi come luogo dello Stato il cui ordinamento procede alla creazione del soggetto e a prescindere dal luogo in cui si è perfezionato il procedimento di costituzione, si veda BENEDETTELLI, *Commento all'art. 25, legge 31 maggio 1995, n. 218*, in *NLCC*, 1996, 1121 ss., nonché BENEDETTELLI, *La legge regolatrice delle persone giuridiche dopo la riforma del diritto internazionale privato*, in *Riv. soc.*, 1997, 39 ss. – e sulla sede dell'amministrazione e l'oggetto principale come criteri sussidiari. Rispetto alla disciplina internazional-privatistica si osserva come il legislatore tributario abbia inteso riferirsi alla sede legale e non al luogo di costituzione: tale scelta, risalente all'art. 2, d.P.R. n. 598/1973, deve ricondursi alla scelta del legislatore dell'epoca di dare rilievo diretto ai dati obiettivi di collegamento con il territorio costituiti dalla sede e dall'oggetto, senza preoccuparsi delle classificazioni privatistiche delle società in nazionali, assimilate alle nazionali e estere. In tal senso SCHIAVOLINI, *I soggetti passivi*, in *AA.Vv.*, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 1996, 101-102, che menziona, a tal fine, la relazione ministeriale di accompagnamento al d.P.R. n. 598/1973.

di determinazione della residenza fiscale di società, in *Il fisco*, 2024, 434-440; MARINO, *Nella riforma tributaria la residenza dei gruppi è da allineare ai regimi Cfc*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 giugno 2024, 34; PISTONE, *op. cit.*, 872-945; SAVORANA - VISMARA, *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società (in una prospettiva anche sovranazionale)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 407-425. Si vedano altresì ALBANO, *Residenza delle società: i nuovi criteri della sede di direzione effettiva e gestione ordinaria*, in *Il fisco*, 2024, 3137-3143; ALBANO, *Criteri di collegamento per la residenza fiscale delle società da valutarsi caso per caso*, in *Il fisco*, 2025, 20-25; MICHELUTTI - ZECCA - DEMORO, *Nuovi criteri di residenza fiscale coordinati con la disciplina internazionale*, in *Corr. trib.*, 2024, 326-335.

so anche nell'interpretazione dei previgenti criteri di collegamento dell'art. 73, comma 3, TUIR, sovente influenzata dalle elaborazioni della dottrina e giurisprudenza civilistica. Il riferimento è, in particolare, al criterio della “*sede dell'amministrazione*”: ritenendola equivalente alla “*sede effettiva*” di cui all'art. 46, comma 2, c.c., la giurisprudenza aveva individuato la sede dell'amministrazione nel luogo “*dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso delle attività dell'ente*”⁷, in tal modo attribuendo rilievo sia all'attività di direzione strategica della società o dell'ente tipicamente rientrante nelle competenze del consiglio di amministrazione, sia all'attività di gestione corrente e al c.d. *day-to-day management*⁸. Nello stesso senso si era orientata anche la prassi dell'Amministrazione finanziaria⁹.

È ragionevole ritenere che la modifica in commento segni il superamento di tali posizioni interpretative: tenuto conto che la sede di direzione effettiva deve intendersi come il

luogo di “*continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*”, non pare possibile ricondurre il nuovo criterio di collegamento entro i confini della previgente “*sede dell'amministrazione*”. L'intenzione del legislatore della riforma è, infatti, quella di identificare la sede di direzione effettiva nel luogo di alta direzione, generalmente coincidente con quello in cui si riunisce e assume le proprie decisioni il consiglio di amministrazione. In questo senso, si tratta del luogo di assunzione delle decisioni da parte delle *highest-ranked persons* della società o dell'ente di riferimento, al di fuori, dunque, di qualsiasi riferimento al luogo in cui si svolgono le attività di gestione operativa dell'ente. Del resto, milita in tal senso la considerazione che tali attività, rientranti nel *day-to-day management*, assumono rilievo ai fini del distinto criterio di collegamento della “*gestione ordinaria in via principale*”.

Il criterio della sede di direzione effettiva, inteso nel senso sopra specificato, tende, inoltre, ad allinearsi alla *tie-breaker rule* del *place of effective management*, ossia al criterio di risoluzione dei conflitti di residenza dei soggetti diversi dalle persone fisiche tuttora adottato dall'Italia nella maggior parte delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Sia pur nell'ambito di un quadro interpretativo estremamente complesso e che si è evoluto nel corso del tempo¹⁰, il Commentario all'art. 4, par. 3 del Modello OCSE 2014 – ossia all'ultima versione del Modello che individuava il *pla-*

⁷ In tal senso Cass. civ., Sez. V, 22 agosto 2025, n. 23707; Cass. civ., Sez. V, 24 giugno 2024, n. 17289; Cass. civ., Sez. V, 28 gennaio 2014, n. 2813; Cass. civ., Sez. V, 12 marzo 2009, n. 6021; Cass. civ., Sez. V, 13 aprile 2004, n. 7037.

⁸ Si veda Cass. civ., Sez. V, 22 agosto 2025, n. 23707 che, facendo leva sulla coincidenza della “sede dell'amministrazione” con la “sede effettiva” di carattere civilistico e, in particolare, sul carattere effettivo di quest'ultima, ha ritenuto che debba tenersi conto “*anche di quei rilevanti fattori sostanziali (tra i quali, in ipotesi, lo svolgimento dell'attività principale) che, a fronte di dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolge l'attività amministrativa e di direzione, depongono invece per l'effettiva riconduzione di quest'ultima ad un diverso contesto territoriale*”.

⁹ Si veda la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 5 novembre 2007, n. 312/E.

¹⁰ Per la dettagliata illustrazione di tale evoluzione si rinvia a ASSONIME, *op. cit.*, 9 ss. Si vedano anche G. MERCURI, *Riflessioni sul concetto di place of effective management: prospettive di ricerca ed attuali tendenze di sistema*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2019, 328 ss.; F. TARINI, *Il place of effective management dal diritto convenzionale al sistema fiscale italiano*, Torino, 2024, 69 ss.

ce of effective management quale *tie-breaker rule*¹¹ – identificava tale luogo in quello di assunzione delle “*key management and commercial decisions*” della società o ente di riferimento.

Un ulteriore aspetto su cui vale soffermare l’attenzione attiene al ruolo dell’attività dei soci rispetto all’ubicazione della “*sede di direzione effettiva*” (e della “*gestione ordinaria in via principale*”). Al riguardo la relazione di accompagnamento all’art. 2, d.lgs. n. 209/2023 chiarisce che “*le attività di supervisione e l’eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte dei soci sono da considerarsi diverse dalla direzione effettiva e dalla gestione amministrativa corrente*” e che “*il riferimento alla direzione e alla sua effettività è in ogni caso inconciliabile con l’interpretazione di tale requisito volta a farlo coincidere con l’elemento volitivo dei soci*”, non assumendo rilievo ai fini della direzione effettiva “*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*”.

Sebbene fosse auspicabile una puntuale indicazione di carattere normativo, dai chiarimenti della relazione di accompa-

gnamento dovrebbe conseguire che: (i) coerentemente con l’orientamento della giurisprudenza che ha esaminato in modo più attento la questione, ai fini dell’identificazione del luogo di residenza di una società controllata non può annettersi rilievo all’attività di direzione e coordinamento svolta dalla società capogruppo, intesa quale naturale prerogativa del socio e che si esplica nell’adozione di atti di orientamento e di direzione dell’attività del gruppo di società¹²; (ii) qualora, invece, gli impulsi della società capogruppo travalichino l’area dell’indirizzo strategico di gruppo e assumano carattere amministrativo e gestorio ci si trova dinanzi a quelle “*decisioni [...] aventi contenuto di gestione*” cui la relazione di accompagnamento annette rilievo ai fini della localizzazione della sede di direzione effettiva¹³.

¹¹ L’art. 4, par. 3 del Modello OCSE 2017 non prevede più il *place of effective management* quale *tie-breaker rule* e richiede agli Stati di risolvere i conflitti di residenza di società ed enti in base al reciproco accordo da ricercare sulla base di un’apposita procedura amichevole, nella quale si dovrebbe tenere in considerazione non solo il *place of effective management*, ma anche una serie di elementi diversi e ulteriori, quali il luogo di costituzione, il luogo di riunione del consiglio di amministrazione, il luogo di abituale svolgimento dell’attività da parte dei *chief executive officers* e degli altri *senior executives*, il luogo di gestione del *senior day-to-day management*, il luogo di ubicazione degli *headquarters*, lo Stato della *lex societatis* o, ancora, il luogo di tenuta delle scritture contabili. Si tratta di criteri di natura molto diversa tra loro e, per alcuni di essi (si pensi alla *lex societatis*) appare legittimo nutrire dubbi sull’espressività di un radicamento di carattere sostanziale tra il soggetto e il territorio.

¹² Si veda Cass. civ., Sez. V, 20 gennaio 2023, n. 1753 ove si afferma che “*ai fini di accertare se abbia, o meno, residenza fiscale in Italia la società estera controllata da società italiana, il concetto di ‘sede dell’amministrazione’ non può coincidere sic et simpliciter con l’attività di direzione e coordinamento che la capogruppo, o comunque la controllante, esercita sulla controllata, adoperando quella prerogativa tipica del controllo societario di cui all’art. 2359 c.c., che si realizza attraverso atti d’indirizzo strategico ed operativo che connotano lo stato di dipendenza degli interessi della consociata a vantaggio del gruppo nella sua globalità o della controllante*”. Tale giurisprudenza si è contrapposta ad un filone interpretativo dell’Amministrazione finanziaria tendente a valorizzare l’attività di direzione e coordinamento svolta dalla società capogruppo italiana al fine di contestare l’esterovestizione delle società controllate estere. Sul punto si veda ASSONIME, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, note e studi n. 17/2016, 52-55; MICHELUCCI - ZECCA - DEMORO, *op. cit.*, 328-330.

¹³ Sul punto si veda E. DELLA VALLE, *op. cit.*, 437-438 il quale sottolinea come “*il confine tra attività di indirizzo ed attività di amministrazione o gestione non [sia] di facile individuazione*”. Nello stesso senso anche ARGINELLI - RONCO, *op. cit.*, 565-566 secondo cui “*sarà certamente un banco di prova complesso per la giurisprudenza tributaria quello in cui quest’ultima sarà chiamata ad individuare, con riferimento alla fattispecie concreta sottoposta al suo giudizio, gli elementi che denotano una invasione di campo da parte degli amministratori della controllante nell’esercizio dell’attività di direzione e*

Come precisato dalla giurisprudenza, poi, se la società controllante “*assume i connotati di un vero e proprio amministratore indiretto della società controllata, della quale usurpa l'impulso imprenditoriale, sottraendole ogni prerogativa sovrana in ordine alla propria operatività e riducendola a mero satellite o dipendenza*”¹⁴ allora la sede di direzione effettiva della società controllata ben potrà coincidere con quella della società controllante.

La definizione di sede di direzione effettiva del novellato comma 3 dell'art. 73 la identifica nel luogo di assunzione delle decisioni strategiche in via “*continua e coordinata*”.

Occorre chiedersi come il tratto della continuità si coordini con la necessità che, ai fini della residenza in Italia della società o ente, la sede di direzione effettiva sia ivi ubicata per la “*maggior parte del periodo d'imposta*”, in tal modo integrando il requisito temporale del collegamento personale con il territorio. A nostro avviso si tratta di elementi che operano su piani diversi: mentre il profilo della “*continuità*” riguarda l'individuazione della sede di direzione effettiva e, riferendosi all'assunzione delle decisioni strategiche, richiede una verifica dell'assetto della *governance* societaria che identifichi le persone che effettiva-

mente e in modo non occasionale assumono tali decisioni strategiche, in ipotesi anche in luogo del consiglio di amministrazione quale organo istituzionalmente deputato a tale compito¹⁵, il requisito temporale della “*maggior parte del periodo d'imposta*” si situa a valle della verifica sulla sede di direzione effettiva e richiede di accertare se il luogo di assunzione delle decisioni strategiche, come precedentemente identificato, si situi in Italia in misura prevalente nell'arco del periodo d'imposta. Con la conseguenza che ben possono darsi casi in cui l'organo o le persone identificati come quelli che in modo continuo assumono le decisioni strategiche della società siano localizzati in Italia, ma ciò non avvenga per la “*maggior parte del periodo d'imposta*”, con la conseguenza che la società non può considerarsi residente in Italia¹⁶. Viceversa, e proprio in ragione del diverso piano su cui operano la “*continuità*” e la “*maggior parte del periodo d'imposta*”, qualora il consiglio di amministrazione della società tenga riunioni in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta ma non assuma in modo continuo le decisioni strategiche per l'attività della società (ad es. perché tali decisioni siano assunte in modo

coordinamento”, dovendo la stessa giurisprudenza prestare attenzione a non attribuire un peso eccessivo ad assonanze terminologiche e contiguità concettuali – l'attività di direzione e coordinamento da un lato e la continua e coordinata assunzione di decisioni strategiche dall'altro lato – che rischiano di ricondurre anche le ipotesi fisiologiche di direzione e coordinamento rientranti nelle prerogative della capogruppo nell'alveo della direzione effettiva. Preoccupazioni per certi versi analoghe le esprime anche MARINO, op. cit., 34, secondo cui “*era solo da chiarire che sede dell'amministrazione non fosse confusa con la sede dell'attività di direzione e coordinamento di gruppo, come bene evidenziato, tra l'altro, dalla Cassazione*”, auspicando, in tal senso, che la novella chiarisse in via normativa – e non solo interpretativa – tale distinzione.

¹⁴ Così Cass. civ., n. 1753 del 2023.

¹⁵ In questo senso il carattere della continuità dell'assunzione delle decisioni strategiche – insieme a quello del loro coordinamento e inserimento in un contesto unitario – sembra collegarsi all'aggettivo “*effettiva*”, riferito alla “*direzione*”, al fine di evitare che la sede di direzione sia identificata in un organo (tipicamente il consiglio di amministrazione) che non assume (o solo occasionalmente assume) le decisioni strategiche, che sono invece assunte da altri soggetti.

¹⁶ Si pensi ad una società avente l'esercizio coincidente con l'anno solare il cui consiglio di amministrazione si riunisca e assuma le decisioni strategiche in Italia dal 1° settembre dell'anno “X” al 31 maggio dell'anno “X+1”: non v'è dubbio che in tal caso il carattere della continuità sia soddisfatto, ma il requisito della “*maggior parte del periodo d'imposta*” non sarebbe soddisfatto né per il periodo “X”, né per il successivo periodo “X+1”. Resta fermo che quanto esposto vale per il criterio della sede di direzione effettiva: è ben possibile, ovviamente, che la società o ente estero sia fiscalmente residente in Italia in quanto soddisfa uno degli altri criteri di collegamento per la maggior parte del periodo d'imposta.

continuo da altre persone o da altri organi), l'integrazione del requisito temporale non implica che anche il carattere della continuità sia presente: in questo senso, anzi, la localizzazione delle riunioni del consiglio di amministrazione in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta sarà sostanzialmente irrilevante, dato che esso non si qualifica come sede di direzione effettiva nel senso dell'art. 73, comma 3, TUIR.

Le decisioni strategiche, poi, devono riguardare *“la società o l'ente nel suo complesso”*, ciò che esclude la rilevanza ai fini della localizzazione della *“sede di direzione effettiva”* di decisioni, anche di tipo strategico, riferite a singole divisioni o singole linee di *business* della società o ente: qualora tali decisioni siano assunte in Italia, si potrà al più configurare una *“sede di direzione”* e, dunque, una stabile organizzazione ex art. 162, comma 2, lett. a), TUIR della società o ente non residente¹⁷. In questo senso si coglie anche la conformazione del legislatore delegato al principio di delega dell'art. 3, comma 1, lett. c), l. n. 111/2023, che richiedeva di coordinare la disciplina della residenza con quella della stabile organizzazione.

3. Il nuovo criterio della *“gestione ordinaria in via principale”* e la soppressione di quello dell'*“oggetto principale”*.

Al pari di quanto fatto per la sede di direzione effettiva anche per l'ulteriore criterio della *“gestione ordinaria in via principale”* il legislatore ha fornito un'apposita

definizione, per essa dovendosi intendere *“il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso”*.

Il criterio in discorso ha preso il posto – ma non sostituito sotto il profilo tecnico¹⁸ – quello previgente dell'*“oggetto principale”*, inteso, secondo l'orientamento più corretto, come l'attività prevalentemente esercitata per il conseguimento dello scopo sociale¹⁹.

¹⁸ Si veda, in proposito, quanto evidenziato nella precedente nota n. 1.

¹⁹ In dottrina si vedano SANTA MARIA, *Le società nel diritto internazionale privato*, Milano, 1970, 99 ss.; SACCHETTO, *La residenza fiscale delle società*, in *Gazzetta valutaria e del commercio internazionale*, 1988, 123; LUPI - COVINO, *Sede dell'amministrazione, oggetto principale e residenza fiscale delle società*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 927 ss. In giurisprudenza si vedano le chiare puntualizzazioni di Cass. pen., Sez. III, 17 gennaio 2014, n. 1811, secondo cui *“per identificare la nozione di attività principale necessita fare riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici, che lo stesso ente pone in essere con i terzi, e per individuare il luogo in cui viene a realizzarsi l'oggetto sociale rileva, non tanto quello dove si trovano i beni principali posseduti dalla società, quanto la circostanza che occorra o meno una presenza in loco per la gestione dell'attività dell'ente. Secondo la giurisprudenza, l'oggetto principale non rappresenta un criterio formale, ma un dato ‘sostanziale’ [...] Il tribunale ha poi, però, ritenuto che in Italia è localizzato l'oggetto principale della Società sulla base del solo dato formale costituito dalla titolarità della concessione italiana e dal fatto che il mercato di riferimento è quello nazionale. Questa opinione non può però essere condivisa, in quanto il dato formale della ‘nazionalità’ della concessione o del mercato di riferimento non si concilia con la definizione di oggetto principale desumibile dal dettato della norma e dalla sua interpretazione giurisprudenziale. Invero, l'oggetto principale coincide con l'attività concretamente svolta che, nel caso di REEL, si sostanzia nella gestione della piattaforma di gioco on line, mentre la concessione costituisce solo un presupposto per poter, poi, esercitare tale attività. D'altra parte, lo stesso tribunale del riesame ha riconosciuto che l'attività di gestione della piattaforma di gioco non è in alcun modo svolta in Italia (cfr. pag. 4, dove si dice che l'attività qui svolta, consistente nella mera assistenza on line alla clientela, non potrebbe certo esaurire la più complessa attività di gestione della piattaforma informatica che Reel Italy deve necessariamente svolgere per l'esercizio dei giochi on line), bensì interamente all'estero. [...] In conclusione, appare esservi stata una erronea applicazione dell'art. 73 TUIR, risultando per tabulas che l'oggetto principale della Società è la gestione della piattaforma di gioco e che tale concreta attività non viene svolta in Italia, ma interamente all'estero e da soggetti*

¹⁷ Come rileva anche ASSONIME, *op. cit.*, 37.

A tale definizione si è ispirato anche il legislatore tributario: l'art. 73, comma 4, TUIR – rimasto inalterato a seguito della riforma e tuttora applicabile per stabilire la natura commerciale o non commerciale degli enti²⁰ – identifica l'oggetto principale nell'“attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”.

Come puntualizza la relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023, tale criterio aveva “dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione”.

Un primo profilo che ha destato notevoli perplessità ha riguardato l'interazione dell'oggetto principale con la disciplina della stabile organizzazione. Il riferimento è, in particolare, alla nozione di stabile organizzazione c.d. materiale di cui all'art. 162, comma 1, TUIR – e alle previsioni delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia conformi all'art. 5, par. 1 del Modello OCSE – secondo cui è tale una “sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”. La circostanza che l'attività esercitata in Italia dall'impresa non residente potesse esaurirsi (“in tutto”) nel luogo che configurava una stabile organizzazione della stessa impresa poneva difficoltà di coordinamento con il criterio dell'oggetto principale, quale elemento materiale di per sé sufficiente a radicare la residenza della società o ente non residente in Italia. In altri

termini, appariva difficile coordinare sotto il profilo logico una norma che riteneva sufficiente lo svolgimento in Italia dell'attività prevalente del soggetto per radicarne la residenza fiscale in Italia con un'altra previsione che, in caso di svolgimento anche integrale dell'attività del soggetto in Italia, riteneva configurabile una stabile organizzazione del soggetto stesso in Italia, ossia un collegamento con il territorio più tenue rispetto a quello della residenza²¹.

Un ulteriore profilo di criticità ha riguardato il rapporto tra l'oggetto principale e i beni principali posseduti dal soggetto: il riferimento è alle tesi interpretative sulla cui base sono state mosse contestazioni di residenza fiscale in Italia²² a società di mero godimento estere – tipicamente, le società *holding* e le società immobiliari – in quanto aventi un patrimonio formato esclusivamente da società partecipate operanti in Italia o beni immobili situati in Italia. Si tratta di posizione interpretativa che risulta non solo avversata dall'unanime dottrina²³ in ragione della diversità tra l'attività esercitata dalla società holding o immobiliare, quale attività di gestione delle partecipazioni o degli immobili, e i beni (partecipazioni o immobili) su cui tale attività viene esercitata, ma che è

esteri”. In senso conforme si veda anche Cass. pen., Sez. III., 25 giugno 2015, n. 26728.

²⁰ Sull'inutilizzabilità della previsione dell'art. 73, comma 4, TUIR al fine di determinare la residenza degli enti, in quanto già qualificati come “residenti” dalla stessa disposizione si veda MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 230-231.

²¹ Sul tema si veda G. MELIS, *Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 51 ss.

²² Ne dà conto ASSONIME, *op. cit.*, 49.

²³ Si vedano E.M. BAGAROTTO, *Considerazioni introduttive in ordine alla presunzione di residenza in Italia delle società c.d. esterovestite*, in BAGAROTTO (a cura di), *La presunzione di residenza fiscale delle società “esterovestite”*, Padova, 2008, 5-6; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009; MANZITTI, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle società*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 18 ss.; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, 141; MELIS, *Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione*, cit., 57 ss.; LUPI - COVINO, *op. cit.*, 927; STEVANATO, *Holding di partecipazioni e presunzione di residenza*, in *Corr. trib.*, 2008, 69.

stata infine contraddetta dalla giurisprudenza di legittimità²⁴.

Il nuovo criterio della gestione ordinaria in via principale assegna rilievo agli atti della gestione corrente, attinenti “*al normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso*”²⁵, riflettendo il riferimento al c.d. *day-to-day management*, che si è progressivamente affermato a livello internazionale quale criterio interpretativo utile per la soluzione dei casi di doppia residenza nel quadro della procedura amichevole tra gli Stati interessati²⁶ e che, nella disciplina nazionale previgente al d.lgs. n. 209/2023, era stato ricondotto nell'ambito del criterio della sede dell'amministrazione, in ragione, come detto, dell'affermata coincidenza di

questa con la sede effettiva di matrice civilistica.

Per una corretta interpretazione del riferimento al “*normale funzionamento della società o dell'ente*” e, dunque, per l'identificazione dell'attività effettivamente rilevante ai fini dell'individuazione della “*gestione ordinaria*” ci pare che assuma rilievo sia l'espressa precisazione contenuta nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023 sulla volontà del legislatore di allineare il nostro ordinamento alle scelte di alcuni altri Paesi europei²⁷, sia il significato che si è tradizionalmente attribuito a livello internazionale al criterio del *day-to-day management*²⁸, tenuto anche conto del principio di delega che richiedeva al legislatore di conformarsi alla “*migliore prassi internazionale*”.

Ebbene, gli ordinamenti tributari austriaco, svizzero e tedesco che utilizzano il criterio della “*gestione ordinaria in via principale*” lo intendono come il luogo in cui si trova il direttore con i maggiori poteri di attuazione della gestione societaria²⁹, ossia il luogo in cui il *senior management* svolge le proprie attività strumentali all'ordinario funzionamento dell'impresa³⁰, anche sulla scor-

²⁴ Si vedano le pronunce citate nella precedente nota n. 19, nonché, in senso conforme, Cass. pen., sez. III, 23 febbraio 2012, n. 7080 che ribadisce come “*per individuare il luogo in cui viene a realizzarsi l'oggetto sociale rileva, non tanto quello dove si trovano i beni principali posseduti dalla società, quanto la circostanza che occorra o meno una presenza in loco per la gestione dell'attività dell'ente*”. Sulla base di tale principio i giudici di legittimità hanno ritenuto che una società portoghese operante nel settore marittimo non potesse considerarsi fiscalmente residente in Portogallo “*per il fatto che le navi in proprietà a detta società navigano con bandiera portoghese e risultano territorio di quello Stato, secondo la normativa di diritto di navigazione regolante la materia, non avendo questo elemento nessuna connessione con 'il luogo ove l'attività principale e sostanziale (societaria) è esercitata'* (art. 4, comma 3, Conv. Ocse). Va, infatti, considerato che l'attività principale e sostanziale di una società si concretizza nella sua gestione amministrativa, nella programmazione di tutti gli atti necessari affinché il fine sociale venga raggiunto, nella organizzazione economico-finanziaria della stessa, e non nella esplicitazione materiale degli obblighi contrattuali assunti, con la prestazione dei relativi servizi, approntati, nella specie, per il rimorchio di altura e per la assistenza a piattaforme petrolifere nell'Oceano Atlantico”.

²⁵ Così la relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023.

²⁶ Il criterio in discorso è stato inserito nel par. 24.1 del Commentario al Modello OCSE 2008, recante la versione della *tie-breaker rule* alternativa al criterio del *place of effective management* e fondata sull'avvio della procedura amichevole tra gli Stati interessati dal caso di doppia residenza. Tale versione alternativa è divenuta, infine, la soluzione adottata dal Modello OCSE del 2017. Si veda al riguardo PISTONE, *op. cit.*, 922 ss.

²⁷ Nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023 si legge che tale criterio “*consente di allinearsi a quell'orientamento di altri Paesi europei che lo impiegano per stabilire il collegamento personale all'imposizione nei casi in cui vi è un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio, ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva*”. Rileva PISTONE, *op. cit.*, 927 ss. che tale criterio è stato adottato, ad esempio, da Austria, Germania e Svizzera.

²⁸ Di allineamento della scelta legislativa ai “*chiarimenti forniti dal paragrafo 24.1 del Commentario all'articolo 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*” parla la circolare dell'Agenzia delle entrate 4 novembre 2024, n. 20/E, par. 2.2.

²⁹ Si veda al riguardo PISTONE, *op. cit.*, 934-935.

³⁰ AA.VV., *Dual Residence of Companies under Tax Treaties*, in *ITAXS – International Tax Studies*, 2018, 11 ove si precisa che in Germania il criterio del *day-to-day management* “*is defined*

ta del criterio di cui al par. 24.1 del Commentario al Modello OCSE riferito al “*senior day-to-day management*”.

Se così è, tenuto conto della citata volontà del legislatore di allineare il nostro ordinamento a quello degli altri Paesi europei che adottano tale criterio, sembra corretto ritenere che ai fini della “*gestione ordinaria*” e del “*normale funzionamento della società o dell’ente*” debba comunque annettersi rilievo a persone operanti ad un livello direttivo, seppur subordinato rispetto alla direzione apicale cui si riferisce il criterio della “*sede di direzione effettiva*”³¹. In questo senso, il nuovo criterio della gestione ordinaria in via principale si ricollega all’accezione originaria del previgente criterio dell’oggetto principale di cui alla giurisprudenza civilistica, ossia a quella che – facendo leva sull’allora art. 2505 c.c. che assimilava le società estere aventi un collegamento particolarmente qualificato con il territorio statale alle società italiane – lo individuava nel “*luogo dove sia fissata, nell’ambito generale della gestione sociale, la sede centrale di direzione, di controllo e*

di impulso della molteplice e complessa attività economica della società”³².

Dalla definizione di gestione ordinaria in via principale fornita dal legislatore emerge che essa deve: (i) riguardare la società o ente “*nel suo complesso*”; e (ii) essere svolta con carattere “*continuo e coordinato*” e “*in via principale*” in Italia.

Analogamente a quanto esposto per il criterio della sede di direzione effettiva, il riferimento alla società o ente “*nel suo complesso*” esclude che assumano rilievo atti di gestione riferiti a singoli rami o parti dell’impresa, mentre la precisazione che debba trattarsi di una gestione svolta in modo “*continuo e coordinato*” chiarisce anche in tal caso l’irrelevanza di attività di tipo occasionale, richiedendosi, viceversa, un’attività di direzione (non apicale) tendenzialmente stabile e prolungata nel tempo. Quanto poi ai rapporti tra il profilo della “*continuità*” nel compimento degli atti della gestione corrente e il requisito temporale della “*maggior parte del periodo d’imposta*” ci pare che valgano le considerazioni precedentemente svolte a proposito della sede di direzione effettiva in merito al diverso piano su cui tali elementi operano.

La specificazione “*in via principale*” della gestione ordinaria non solo richiede di verificare la riferibilità dell’attività di direzione (non apicale) alle funzioni principali dell’impresa con un apprezzamento di tipo quantitativo e qualitativo³³, ma, coniugandosi con gli “*atti della gestione corrente*” riferiti alla società o all’ente “*nel suo complesso*”, segna

by domestic law as the centre of chief business management, which case law finds to be where most senior management conducts the activities required to carry on the ordinary business of the company” e che in Svizzera “*case law equally looks at the activities performed by senior management, although the terminology adopted by domestic tax law is different, as it refers to real administration*”.

³¹ Per tali ragioni sembra potersi condividere la tesi di ASSONIME, *op. cit.*, 38 secondo cui non dovrebbe assumere rilievo la “*gestione meramente routinaria*” della società o ente, in quanto gestione che si limita all’esecuzione delle decisioni e delle direttive provenienti dai livelli sovraordinati della *governance* societaria e sostanzialmente priva di contenuto direttivo. Depono nello stesso senso anche l’osservazione di carattere terminologico di PISTONE, *op. cit.*, 925, nota 110 secondo cui deve escludersi che il criterio del *day-to-day management* postuli un’attività di tipo giornaliero (e, quindi, con carattere sostanzialmente routinario): in tal caso, infatti, si sarebbe utilizzata la diversa locuzione di *daily management*.

³² Così la sentenza del Tribunale di Roma, 2 maggio 1963, in *Giust. civ.*, 1964, 698 ss.

³³ Come condivisibilmente rilevano ARGINELLI - RONCO, *op. cit.*, 569-570. Ciò non toglie, peraltro, che possano sorgere difficoltà nell’individuazione del luogo in cui viene svolta la gestione ordinaria connotata dal carattere della principalità: rileva AMATUCCI, *op. cit.*, 15 che ciò potrebbe condurre ad una “*residenza societaria localizzata in più Stati*”.

anche il confine tra residenza della società o ente e configurazione di una sua stabile organizzazione nel territorio statale. Come chiarisce la relazione illustrativa la specificazione in commento “*consente [...] di evitare un eccessivo allargamento del collegamento personale all'imposizione quando solo una parte di tali attività si svolge nel territorio dello Stato e quindi può, se del caso, esistere una stabile organizzazione*”, assistendosi anche con riferimento a tale criterio a quel coordinamento della disciplina della residenza con quella della stabile organizzazione richiesto dalla legge delega.

Si è autorevolmente sostenuto, poi, che il legislatore della riforma, anziché introdurre il nuovo criterio della *gestione ordinaria in via principale*, avrebbe potuto cogliere l'occasione per modificare il criterio dell'oggetto principale, trasformandolo nell'*oggetto principale digitale* in base al quale qualificare come residenti le società o enti che abbiano una significativa presenza economica secondo la teoria della *market destination* e controbilanciando tale nuovo criterio di collegamento con il ricorso alla procedura amichevole tra le autorità competenti degli Stati interessati “*per risolvere difficoltà e dubbi sull'interpretazione o applicazione dei criteri di residenza*”³⁴.

Si tratta di una tesi suggestiva, che ha indubbiamente il pregio di porre l'accento sull'applicazione dei criteri di residenza fiscale di società ed enti sulle nuove realtà imprenditoriali del settore digitale (cc.

dd. *digital enterprises*), cogliendo l'impatto dell'evoluzione tecnologica sulla mobilità non solo della direzione, ma anche dello svolgimento dell'attività imprenditoriale delle *digital enterprises*³⁵.

Quanto al rapporto di tale proposta con il previgente criterio dell'oggetto principale, occorre ricordare che, pur con le difficoltà e i dubbi sopra ricordati, l'oggetto principale è stato inteso avendo riguardo all'attività prevalentemente svolta in un determinato territorio, ben potendo quest'ultimo essere diverso dal territorio nei confronti del quale l'attività è diretta. In questo senso, il riferimento alla tesi della *market destination* – ossia al mercato di destinazione – segnerebbe un netto mutamento di paradigma anche rispetto alla più corretta interpretazione dell'oggetto principale che si è affermata nel nostro ordinamento.

Sotto un profilo più generale, poi, la tesi della *market destination* affonda le proprie radici nelle elaborazioni dell'OCSE sulla *Action 1* del progetto BEPS³⁶ e, più recentemente, nei lavori della stessa OCSE sull'*Amount A* del *Pillar 1*. Anche in tale contesto, comunque, le *marketing jurisdictions* non assumono rilievo ai fini della residenza del soggetto, ma solo come Paesi della fonte in senso economico del reddito, individuato, peraltro, in una quota limitata, avendo l'OCSE proposto di riconoscere a tali *jurisdictions* la potestà impositiva su una quota dell'*excess profit*, ossia del profitto eccedente il 10% dei ricavi dell'impresa. A ciò si aggiungano le perplessità di diversi (e, in alcuni casi, importanti) Stati del-

³⁴ Si veda MARINO, *Nella riforma tributaria la residenza dei gruppi*, cit., 34 che fa riferimento alle riflessioni svolte in punto di stabile organizzazione digitale e che hanno condotto all'adozione dell'art. 162, comma 2, lett. f-bis), TUIR e sottolinea come il carattere principale della presenza economica in Italia sia influenzato dalla possibilità di lavorare in regime di *smart working* in virtù dell'evoluzione delle tecniche di comunicazione.

³⁵ Sottolinea le criticità nell'identificazione dello Stato di residenza delle *digital enterprises* anche AMATUCCI, *op. cit.*, 19-21.

³⁶ Si veda il rapporto OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report*, Parigi, 2015.

la comunità internazionale³⁷ rispetto a tali elaborazioni e lavori dell'OCSE; perplessità che, allo stato, fanno dubitare sul recepimento in tempi brevi del *Pillar 1* nei diversi ordinamenti nazionali³⁸. In questo senso, l'adozione dell'*oggetto principale digitale* quale autonomo criterio di collegamento ai fini della residenza fiscale rappresenterebbe certamente una soluzione di avanguardia rispetto ai temi della tassazione delle *digital enterprises*, ma occorre chiedersi se non rischierebbe di esporre l'Italia ad ulteriori misure di ritorsione fiscale nell'attuale e difficile contesto della fiscalità internazionale³⁹.

La soppressione del criterio dell'*oggetto principale* pone anche l'ulteriore questione sulla sorte dell'osservazione formulata dall'Italia al par. 25 del Commentario al Modello OCSE – ritirata nel 2017 a seguito dell'eliminazione del *place of effective management* quale *tie-breaker rule* nel testo dell'art. 4, par. 3 del Modello OCSE – e volta ad annettere rilievo al luogo di esercizio dell'attività principale da parte della società o dell'ente⁴⁰.

La dottrina che ha approfondito il tema a seguito della riforma⁴¹ ha posto in luce l'esistenza di argomenti in favore sia della

³⁷ Il riferimento è, su tutti, agli Stati Uniti d'America.

³⁸ Ne è la prova la circostanza che la *Multilateral Convention* per la determinazione dell'*Amount A* e l'attribuzione della potestà impositiva alle *marketing jurisdictions* è stata predisposta dall'OCSE nell'ottobre del 2023 ma non è ancora stata aperta alla sottoscrizione da parte degli Stati. Anche in considerazione di ciò, alcuni autori statunitensi si sono interrogati sull'opportunità di continuare i lavori del *Pillar 1* o se, invece, non possa avere più senso abbandonarli, sia pur in un contesto non facile per le *digital enterprises* statunitensi: si veda HERZFELD, *Amount A: Revise, Restart or Ditch?*, in *Tax Notes International*, 2025, 1413-1417.

³⁹ Sono note le minacce da parte dell'amministrazione Trump di adozione di misure fiscali che colpirebbero i beni prodotti nell'UE attraverso l'imposizione dei dazi doganali e le imprese europee mediante le invasive misure di cui alla *Section 899* su "*Enforcement of Remedies Against Unfair Foreign Taxes*".

Nelle ultime settimane sono in corso febbrili negoziati tra gli Stati Uniti e gli altri Paesi del G7 nell'ambito dei quali i primi chiedono la non applicazione della disciplina della *Global Minimum Tax* di cui alle *Model Rules* OCSE sul *Pillar 2* e alla Direttiva 14 dicembre 2022, n. 2022/2523/UE (Direttiva c.d. *Pillar 2*) nei confronti dei gruppi multinazionali con *Ultimate Parent Company* residente negli Stati Uniti e il ritiro delle *digital service taxes* applicate dai diversi Stati membri dell'UE. Si veda SOONG, *Time Running Out for Deal on U.S. Tax System and Pillar 2*, in *Tax Notes Today International*, 24 giugno 2025.

Il 28 giugno 2025 la riunione del G7 ha trovato un punto di incontro che prevede da un lato il ritiro delle misure di cui alla *Section 899* da parte degli Stati Uniti e, dall'altro lato, la sostanziale disapplicazione della disciplina del *Pillar 2* nei confronti dei gruppi multinazionali americani. Tale accordo – e in particolare la parte relativa al *Pillar 2* – dovrà ora essere sottoposta da un lato all'approvazione dei 147 Stati membri dell'OCSE ai fini della revisione delle

relative *Model Rules* e, dall'altro lato, alla procedura di voto all'unanimità prevista in ambito UE per l'adozione di norme tributarie, ivi comprese quelle di modifica alla Direttiva *Pillar 2*. Sull'accordo raggiunto in sede di G7 si veda TROVATI, *Global tax, maxiscoonto Usa e stop alle ritorsioni di Trump*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 giugno 2025, 3.

Resta tuttavia aperta la partita delle *digital service taxes* istituite dai diversi Stati membri dell'UE (tra cui l'Italia) e dell'applicazione dei dazi doganali: occorre chiedersi se l'adozione dell'*oggetto principale digitale* autonomo criterio di collegamento ai fini della residenza fiscale non possa inasprire i rapporti, già tesi, con gli Stati Uniti, quale Stato di residenza delle più importanti *digital enterprises* a livello mondiale.

⁴⁰ Nella prima versione del 2000 l'osservazione dell'Italia aveva la seguente formulazione: "*Italy does not adhere to the interpretation given in paragraph 24 above concerning 'the most senior person or group of persons (for example, a board of directors)' as the sole criterion to identify the place of effective management of an entity. In its opinion the place where the main and substantial activity of the entity is carried on is also to be taken into account when determining the place of effective management*". Nel 2008 l'osservazione è stata così riformulata: "*as regards paragraphs 24 and 24.1, Italy holds the view that the place where the main and substantial activity of the entity is carried on is also to be taken into account when determining the place of effective management of a person other than an individual*". Come detto nel testo, l'osservazione è stata ritirata con l'approvazione della versione 2017 del Modello OCSE.

Si veda anche la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 5 novembre 2007, n. 312/E ove, facendo riferimento proprio all'osservazione dianzi riportata, la stessa Agenzia chiariva che "*per determinare la sede della direzione effettiva di un ente non si deve fare esclusivo riferimento al luogo di svolgimento della prevalente attività direttiva e amministrativa, ma occorre prendere in considerazione anche il luogo ove è esercitata l'attività principale*".

⁴¹ ARGINELLI - RONCO, *op. cit.*, 572-573.

permanente applicabilità dell'osservazione – quantomeno con riferimento alle convenzioni internazionali stipulate dall'Italia che tuttora prevedano il *place of effective management* come *tie-breaker rule* della residenza di società ed enti – sia del suo superamento. A favore della prima tesi milita la circostanza che il nuovo criterio di collegamento della gestione ordinaria in via principale annette rilievo al luogo del *day-to-day management*; concetto, questo, vicino al luogo “*where the main and substantial activity of the entity is carried on*” di cui all'osservazione italiana. Nel senso, invece, del superamento dell'osservazione milita la scelta del legislatore della riforma di adottare il criterio di collegamento della sede di direzione effettiva intesa come luogo di assunzione delle decisioni strategiche della società o ente e, per tale via, di “interpretare [...] anche la corrispondente espressione pattizia *place of effective management* conformemente alla definizione recata dal predetto comma 3 dell'art. 73 e del convergente paragrafo 24 del Commentario all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE (nella versione vigente dal 2008 sino al 2017)”⁴². In aggiunta – si nota – tra i criteri di delega vi era quello di rendere la normativa interna “coerente con la migliore prassi internazionale”, ossia con il Modello ed il Commentario OCSE che hanno da sempre inteso il *place of effective management* come luogo di assunzione delle decisioni strategiche dell'impresa.

La soluzione della questione si presenta oggettivamente dubbia.

Ferma restando la validità della dottrina⁴³ che ha osservato come le osservazio-

ni al Commentario al Modello OCSE non si qualificano come riserve nel senso proprio del diritto internazionale e, pertanto, non debbano essere sopravvalutate, ci pare che un ulteriore argomento che milita nel senso della permanente applicabilità dell'osservazione italiana al Commentario al Modello OCSE risiede nella richiamata similarità della nozione di *gestione ordinaria in via principale* con la storica interpretazione del criterio dell'oggetto principale data dalla giurisprudenza civilistica⁴⁴.

Quanto agli argomenti addotti a sostegno del superamento dell'osservazione, la tesi che vede nell'adozione della sede di direzione effettiva un indice di interpretazione conforme anche della nozione di *place of effective management* di fonte pattizia presenta certamente taluni punti a favore, ma si espone anche a potenziali obiezioni.

Anzitutto, la modifica dell'interpretazione della nozione prevista a livello convenzionale sulla base della novella di diritto interno si presta alla critica di un'interpretazione unilateralistica del testo convenzionale⁴⁵. Sebbene da annoverarsi tra i mezzi supplementari di interpretazione di cui all'art. 32 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969, il Commentario al Modello OCSE comunque costituisce il risultato dell'espressione di una posizione comune tra gli Stati membri dell'OCSE e anche le osservazioni dei diversi Stati sono espresse in tale ambito di confronto dialettico tra gli Stati. Se così è, far risalire la modifica

⁴² ARGINELLI - RONCO, *op. cit.*, 573.

⁴³ Si veda MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale*, cit., 245-247.

⁴⁴ Si veda la richiamata sentenza del Tribunale di Roma, 2 maggio 1963, *op. cit.*, 698 ss. che intende l'oggetto principale come il “luogo dove sia fissata, nell'ambito generale della gestione sociale, la sede centrale di direzione, di controllo e di impulso della molteplice e complessa attività economica della società”.

⁴⁵ Sul tema si veda MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 601 ss.

di una posizione interpretativa espressa in sede OCSE alle innovazioni della normativa interna sembra esorbitare dai mezzi di interpretazione di cui agli artt. 31, 32 e 33 della citata Convenzione, che esulano completamente dal diritto interno⁴⁶.

A ciò si aggiunga che nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023 si legge che “*l’inserimento del criterio della ‘sede di direzione effettiva’ tiene conto del suo mantenimento nelle Convenzioni internazionali italiane in vigore, spostandone la rilevanza come uno degli elementi fondanti la residenza in base alla normativa di fonte interna*”. In questo senso, se è vero che la scelta del legislatore nazionale di adottare il criterio della sede di direzione effettiva affonda le proprie radici nel tessuto della normativa pattizia, è altrettanto vero che l’intento del legislatore del d.lgs. n. 209/2023 è stato quello di “*spostare la rilevanza*” del criterio della sede di direzione effettiva dal solo piano internazionale anche a quello interno, senza specificare che si sia anche giunti ad un’uniformità nell’interpretazione dei criteri stessi.

Più convincente ci pare l’argomento che fa leva sul criterio di delega e sulla conformazione del diritto interno al Modello e al Commentario OCSE: se da un lato potrebbe evidenziarsi che l’osservazione italiana è rimasta in essere sino alla radicale modifica dell’art. 4, par. 3 del Modello OCSE avvenuta nel 2017 e che, pertanto, il d.lgs. n. 209/2023 abbia inteso adeguarsi alla normativa pattizia recependo il riferimento del Commentario sia alle decisioni strategiche sia al luogo in cui “*the main and substantial activity of the entity is carried on*” mediante separati criteri di collegamento, in senso contrario depone la relazione

illustrativa al citato d.lgs. n. 209/2023, che menziona il tessuto delle previsioni pattizie con riferimento al solo criterio della sede di direzione effettiva e non anche per la gestione ordinaria in via principale⁴⁷.

4. La c.d. presunzione di esterovestizione e i dubbi sulla sua ragionevolezza a seguito delle modifiche di cui al d.lgs. n. 209/2023.

Come accennato in premessa un’ulteriore modifica recata dal d.lgs. n. 209/2023 ha riguardato la c.d. presunzione di esterovestizione di cui all’art. 73, commi 5-*bis* e 5-*ter*, TUIR, concentrandosi, in particolare, sul comma 5-*bis*.

Nella previgente formulazione il comma 5-*bis* stabiliva una presunzione relativa di esistenza in Italia della sede dell’amministrazione di società ed enti esteri nel caso in cui essi detenessero partecipazioni di controllo, ai sensi dell’art. 2359, primo comma, c.c. in società ed enti fiscalmente residenti in Italia e fossero: (a) controllati, anche indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, primo comma, c.c. da soggetti residenti in Italia; ovvero (b) amministrati da un consiglio di amministrazione, o analogo organo di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti in Italia.

La riforma ha lasciato inalterati i fatti noti al cui verificarsi si applica la presunzione

⁴⁶ Sul tema si veda MELIS, *L’interpretazione*, cit., 633.

⁴⁷ Come esposto, il riferimento della relazione illustrativa all’orientamento degli altri Paesi europei che impiegano il criterio della gestione ordinaria in via principale è da intendersi alla normativa interna di tali Paesi e non già alle previsioni della relativa convenzione contro le doppie imposizioni conclusa con l’Italia.

in commento, intervenendo unicamente sul fatto ignoto: coerentemente con le illustrate modifiche all'art. 73, comma 3, TUIR, anche nel comma 5-bis si è eliminato il riferimento alla “*sede dell'amministrazione*” e l'effetto giuridico della presunzione è ora quello di qualificare la società o ente estero come residente ai fini fiscali in Italia⁴⁸, ammettendosi comunque la prova contraria da parte del contribuente.

Sebbene nelle intenzioni del legislatore si tratti di un intervento di manutenzione minima, essenzialmente volto a coordinare la disciplina della presunzione *de qua* con i novellati criteri di residenza dell'art. 73, comma 3, TUIR⁴⁹, si è rilevato⁵⁰ come le modifiche potrebbero comunque condurre ad un aggravio dell'onere probatorio del contribuente, chiamato ora ad offrire la prova contraria non più con riferimento ad un unico criterio di collegamento – ossia la previgente “*sede dell'amministrazione*” – ma in relazione ad entrambi i nuovi criteri di carattere sostanziale della “*sede di direzione effettiva*” e della “*gestione ordinaria in via principale*”⁵¹.

A tale tesi si potrebbe opporre, invero, quanto dianzi esposto a proposito dell'interpretazione del criterio della “*sede dell'amministrazione*”: la sua affermata coincidenza con la “*sede effettiva*” di matrice civilistica aveva portato, come detto, ad annettere rilievo tanto all'attività di direzione strategica quanto al c.d. *day-to-day management*, con la conseguenza che il contenuto della prova richiesta al contribuente a seguito della novella potrebbe non presentare diversità significative rispetto al quadro previgente.

Al di là di ciò, ci pare che la modifica alla disciplina della presunzione in commento si presti ad alcune ulteriori riflessioni.

Anzitutto, occorre osservare che l'attuale qualificazione della società o ente estero come fiscalmente “*residente*” in Italia – anziché, come avveniva nel quadro previgente, come avente la “*sede dell'amministrazione*” nel nostro territorio – fa rientrare nell'area del fatto ignoto e oggetto della presunzione anche l'elemento temporale del collegamento tra soggetto e ordinamento, ossia il riferimento alla *maggior parte del periodo d'imposta* dell'art. 73, comma 3, TUIR. Mentre nel quadro previgente tale elemento doveva formare oggetto di prova da parte dell'Amministrazione finanziaria, a seguito delle modifiche esso deve ritenersi “assorbito” dal verificarsi dei fatti ignoti che fanno scattare l'applicazione della presunzione, con conseguente aggravio dell'onere probatorio a carico del contribuente, ora chiamato a fornire la prova contraria anche in relazione a tale elemento.

Se così è pare legittimo chiedersi se i fatti noti del controllo del soggetto estero da parte di un soggetto italiano e dell'amministrazione del soggetto estero da parte di amministratori prevalentemente residenti in Italia siano idonei a supportare la presunzione dell'esistenza di un collegamento tra soggetto estero e ordinamento italiano

⁴⁸ Sebbene la norma si riferisca alla residenza della società o ente estero senza ulteriori qualificazioni, non v'è dubbio che si tratti della residenza fiscale ai sensi dell'art. 73, comma 3, TUIR, assumendo la residenza ai fini civilistici rilievo ai soli fini della residenza (fiscale) delle persone fisiche.

⁴⁹ In questo senso la relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023 secondo cui “il comma 5-bis, relativo alla presunzione di residenza nel territorio dello Stato di società ed enti controllati o amministrati da soggetti residenti nel territorio dello Stato (c.d. *esterovestizione*) è riformulato come conseguenza dell'introduzione dei nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria”.

⁵⁰ ARGINELLI - RONCO, *op. cit.*, 555.

⁵¹ Analogamente a quanto avveniva nel quadro normativo previgente, la disciplina del comma 5-bis è volta a presumere l'esistenza di un collegamento di carattere sostanziale tra il soggetto estero e il territorio italiano. Sicché è ragionevole escludere l'ipotesi che la disciplina si fondi sull'esistenza di un collegamento di carattere formale, quale è quello della sede legale.

che investa anche il profilo temporale della *maggior parte del periodo d'imposta*. A tal fine assume rilievo la previsione di cui all'art. 73, comma 5-ter, TUIR – non modificata dal d.lgs. n. 209/2023 – secondo cui “*ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato*”.

Ebbene, in disparte i profili di ambiguità della previsione⁵² e ammettendo che essa si riferisca tanto al controllo del soggetto estero da parte di un soggetto italiano, quanto alla residenza italiana della maggior parte degli amministratori del soggetto estero⁵³, non può trascurarsi come la norma in discorso stabilisca un riferimento temporale di carattere puntuale – “*situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato*” – di per sé inidoneo a sorreggere una presunzione riferita anche ad un elemento temporale prolungato nel tempo, come è quello della *maggior parte del periodo d'imposta*. In questo senso, pare legittimo dubitare della ra-

gionevolezza della presunzione in discorso a seguito delle modifiche in commento.

Al di là dell'elemento temporale, sembra altresì opportuno chiedersi se le modifiche ai criteri di collegamento di cui all'art. 73, comma 3, TUIR e alla disciplina della presunzione di esteroinvestizione incidano sulla ragionevolezza della presunzione sotto un profilo più generale. In altri termini, dal momento che al ricorrere dei presupposti di cui al comma 5-bis il soggetto estero è ora qualificato, salvo prova contraria, come fiscalmente residente in Italia e che, dunque, si presume che abbia nel nostro territorio la *sede di direzione effettiva* ovvero la *gestione ordinaria in via principale*, occorre chiedersi se gli elementi identificati dal legislatore per l'operatività della presunzione siano idonei, sotto un profilo di ragionevolezza, a radicare nel nostro territorio uno dei predetti criteri di collegamento⁵⁴.

Anzitutto può osservarsi che tanto l'elemento del controllo del soggetto estero da parte di un soggetto italiano quanto quello dell'amministrazione da parte di consiglieri in prevalenza residenti in Italia appaiono, in linea generale, inidonei a fondare il radicamento in Italia della *gestione ordinaria in via principale* del soggetto estero. Come sopra illustrato, tramite il riferimento al *day-to-day management* della società o ente deve annettersi rilievo bensì all'attività di persone operanti ad un livello direttivo, ma comunque ad un grado inferiore rispetto alla direzione apicale, ossia rispetto agli amministratori del soggetto estero. Né, tantomeno, il rapporto di controllo intercor-

⁵² Su cui si veda MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale*, cit., 347 ss.

⁵³ Intendendo tale ipotesi di controllo in senso evidentemente “atecnico”, ossia riferita alla partecipazione alla direzione strategica della società da parte di amministratori prevalentemente residenti in Italia. L'ulteriore ipotesi è che la previsione del comma 5-ter si riferisca alla situazione di controllo del soggetto italiano da parte del soggetto estero. In tal caso, tuttavia, l'efficacia della presunzione sarebbe fortemente depotenziata: se è vero, infatti, che essa mira ad attrarre a tassazione in Italia le plusvalenze realizzate dal soggetto estero su partecipazioni in società italiane, il controllo del soggetto italiano da parte del soggetto estero sarà verosimilmente assente al termine del periodo d'imposta in cui quest'ultimo ha ceduto la partecipazione, essendo la cessione avvenuta in corso d'anno, salva l'ipotesi in cui il soggetto estero possieda anche altre partecipazioni in società italiane non alienate nel corso del periodo d'imposta. Sul tema si veda ANTONINI, *Note critiche sulla presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti introdotta dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 191.

⁵⁴ Vale rilevare che la disciplina *de qua* è volta a localizzare in Italia la residenza del soggetto estero. Pertanto, ai fini dell'indagine della disciplina in punto di ragionevolezza del regime di presunzione non assume alcun rilievo la situazione di controllo tra il soggetto estero e quello italiano partecipato dal primo.

rente tra il soggetto italiano e quello estero presenta alcuna inferenza logica ai fini della localizzazione in Italia della *gestione ordinaria in via principale* del soggetto estero.

Ne consegue che la presunzione di residenza in Italia del soggetto estero non può che fondarsi, sotto il profilo dell'inferenza logica dal fatto noto al fatto ignoto, sulla localizzazione nel territorio italiano della *sede di direzione effettiva*.

A questo riguardo, al pari di quanto avveniva in vigore del criterio della *sede dell'amministrazione*⁵⁵ l'ipotesi del controllo del soggetto estero da parte di un soggetto italiano della lett. a) del comma 5-bis finisce per codificare, in sostanza, un'ipotesi-limite, ossia quella in cui le decisioni del socio vadano oltre l'area dell'indirizzo strategico di gruppo e assumano carattere amministrativo e gestorio, fino a giungere, se del caso, all'estremo dell'usurpazione dell'impulso imprenditoriale del soggetto estero controllato da parte del socio italiano controllante. In questo senso, se è vero che il permanere di tale approccio potrebbe apparire *prima facie* in contrasto con la *ratio* delle modifiche del d.lgs. n. 209/2023 che escludono la rilevanza dell'“*elemento volitivo dei soci*”⁵⁶, non può trascurarsi che la stessa relazione illustrativa menziona quale eccezione – e, dunque, come ipotesi in cui le decisioni del socio assumono rilievo ai fini della localizzazione della *sede di direzione effettiva* della società controllata – quella di decisioni aventi “*contenuto di gestione*”. Resta fermo, come detto, che tale situazio-

ne costituisce un'ipotesi-limite non solo, e per quanto detto, sotto un profilo strettamente giuridico, ma anche da un punto di vista fattuale: l'inferenza logica sottesa alla presunzione risulta pregnante e appropriata nei soli casi di soggetti esteri che si limitino allo svolgimento di un ruolo meramente passivo nella gestione delle partecipazioni, in cui è ragionevole anettere un ruolo predominante ai soci rispetto agli amministratori del soggetto estero controllato, ridotti al ruolo di meri esecutori e privi della possibilità di discostarsi dalle decisioni assunte e le istruzioni ricevute dai soci stessi.

Come si era già rilevato nella vigenza del criterio della *sede dell'amministrazione*⁵⁷, anche nel quadro attuale la presunzione di localizzazione in Italia della *sede di direzione effettiva* del soggetto estero in ragione della sua amministrazione da parte di un consiglio in cui la maggior parte dei componenti sia residente in Italia appare non solo più corretta sotto il profilo generale e sistematico, ma risulta altresì maggiormente in linea con la stessa definizione legislativa di *sede di direzione effettiva*: proprio gli amministratori, infatti, sono le persone chiamate alla “*continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche*” relative all'ente.

Una riflessione merita il riferimento alla residenza dei consiglieri: nel silenzio della norma la dottrina⁵⁸ aveva ritenuto che essa dovesse intendersi in senso civilistico, data l'inidoneità dell'iscrizione anagrafica e del domicilio – inteso quale centro di affari e interessi a carattere economico o sociale della persona – a presupporre la presenza abituale del soggetto nel territorio italiano. In senso opposto si era orientata la prassi

⁵⁵ Su cui si veda MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale*, cit., 336-337.

⁵⁶ In questo senso la relazione illustrativa all'art. 2, d.lgs. n. 209/2023. Sottolineano tale incoerenza ANTONINI - RUSSO, *Residenza delle società ed esteroinvestizione, criteri ancora da allineare*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 novembre 2024, 41.

⁵⁷ MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale*, cit., 336-337.

⁵⁸ MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale*, cit., 336-337.

dell'Amministrazione finanziaria, ritenendo che “*la residenza degli amministratori della società [...] [dovesse] essere stabilita sulla base dei criteri previsti dall'articolo 2 del TUIR*”⁵⁹.

La riforma della disciplina della residenza delle persone fisiche di cui all'art. 2 TUIR sembra supportare la seconda delle tesi esposte: come si è rilevato in dottrina⁶⁰ l'eliminazione dell'iscrizione anagrafica quale autonomo criterio di collegamento ai fini della residenza, l'introduzione del criterio di collegamento della presenza in Italia e il nuovo concetto di domicilio – ora da identificare nel “*luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*” – fa sì che tutti i criteri di collegamento del nuovo art. 2 TUIR individuino ipotesi di presenza fisica del contribuente nel territorio dello Stato, sicché la residenza intesa in senso fiscale dei consiglieri dovrebbe ritenersi idonea a presupporre la presenza abituale in Italia. Ciò che, peraltro, non esclude che il soggetto estero di cui alla presunzione di c.d. esterovestizione possa provare la sua residenza fiscale al di fuori dell'Italia, in quanto i consiglieri che lo amministrano, benché in maggior parte fiscalmente residenti in Italia, svolgono la propria attività lavorativa all'estero, ivi assumendo le decisioni strategiche relative al soggetto estero⁶¹.

5. Cenni alle ulteriori modifiche alla disciplina della residenza e considerazioni conclusive.

Alle modifiche dianzi esaminate si aggiungono alcune innovazioni aventi carattere di coordinamento normativo.

In primo luogo il legislatore, stabilendo che “*gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia*”, ha chiarito che per l'identificazione dello Stato di residenza degli OICR assume rilievo unicamente il luogo di istituzione. In questo senso, risultano definitivamente dissipati i dubbi che la residenza fiscale in Italia del soggetto gestore dell'OICR potesse attrarre in Italia la residenza anche dell'OICR. Sebbene la questione fosse stata chiarita dalla prassi amministrativa⁶², la modifica ha il merito di recepire in via normativa l'indirizzo sinora affermato solo in via interpretativa.

Quanto, poi, alla residenza dei *trust* e di istituti aventi contenuto analogo, il legislatore ha da un lato sostituito il riferimento alla *white list* di cui all'art. 168-bis, TUIR con quello all'elenco dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni di cui al d.m. 4 settembre 1996 applicabile ai fini del d.lgs. 1° aprile 1996, n. 239 e, dall'altro lato, chiarito il carattere relativo della pre-

⁵⁹ Si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E, par. 12.3.

⁶⁰ Si vedano PEVERINI, *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 55-82 e DORIGO, *La “nuova” residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 536-537.

⁶¹ Come ben rileva PISTONE, *op. cit.*, 889-890 “*la rilevanza degli interessi economici della persona fisica ai fini del collegamento all'imposizione reddituale non scompare dunque nel testo novellato, ma deve trovare un'adeguata considerazione in*

un altro criterio”, come è, tipicamente, quello della presenza fisica. Avendo il criterio della presenza fisica carattere oggettivo ed essendo insensibile alle ragioni, personali o economiche, sottese a tale presenza, è ben possibile che i consiglieri che amministrano il soggetto estero siano fisicamente presenti in Italia per ragioni personali o familiari, ma svolgano all'estero la propria attività lavorativa – ossia l'attività rilevante ai fini della presunzione di cui all'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, TUIR.

⁶² Si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate 10 luglio 2014, n. 21/E.

sunzione di residenza dei *trust* istituiti in Stati non cooperativi e a favore dei quali, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente in Italia effettui un'attribuzione che comporti il trasferimento della proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, nonché vincoli di destinazione sugli stessi⁶³.

Un'ultima modifica ha riguardato, poi, le società di persone e le associazioni di cui all'art. 5 TUIR: la relativa disciplina della residenza fiscale è stata allineata a quella dell'art. 73 ampiamente analizzata in precedenza.

Volendo svolgere qualche considerazione conclusiva sulla riforma, ci pare che, in linea generale, le modifiche vadano salutate con favore.

Il superamento del parallelismo tra disciplina tributaria e normativa civilistica e l'adozione di criteri di collegamento squisitamente tributari dovrebbe evitare la riproposizione di quelle tesi interpretative che, ampliando la nozione di *sede dell'amministrazione*, avevano finito per ricondurvi sia la direzione strategica dell'impresa sia il *day-to-day management*. La previsione, al riguardo, di criteri di collegamento diversi e distintamente definiti dallo stesso legislatore dovrebbe agevolare l'attività degli interpreti e minimizzare il rischio di una loro commistione, sebbene non possa trascurarsi il rischio che la vicinanza terminologica della definizione di *sede di direzione effettiva* ("continua e coordinata") con l'attività di direzione e coordinamento possa originare tesi interpretative che tendano a ricondurre quest'ultima nella prima⁶⁴. Al riguardo, se

è vero che le indicazioni desumibili dalla relazione illustrativa al d.lgs. n. 209/2023 dovrebbero limitare fortemente tale rischio, un'espressa presa di posizione in via normativa sarebbe stata preferibile.

Una riflessione più meditata sarebbe stata richiesta, a nostro parere, per le modifiche alla presunzione di esteroestizione: la qualificazione del soggetto estero come fiscalmente residente in Italia e il conseguenziale assorbimento nel perimetro del fatto ignoto oggetto di presunzione anche dell'elemento temporale relativo alla *maggior parte del periodo d'imposta* solleva dubbi in punto di ragionevolezza della presunzione stessa.

Va rilevato, infine, che la riforma non ha uniformato i criteri di collegamento delle società con il territorio dello Stato previsti ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni con quelli novellati dell'art. 73, comma 3, TUIR⁶⁵. Sebbene il perimetro della delega di cui all'art. 3, l. n. 111/2023 fosse sufficientemente ampio da consentire un intervento anche nel settore dell'imposta sulle successioni e donazioni, ai fini di quest'ultima imposta dovranno continuarsi a ritenere esistenti in Italia – e, dunque, rientranti nella base imponibile del tributo – le azioni e partecipazioni in società ed enti che abbiano la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio italiano.

ALESSIO PERSIANI

⁶³ Su tali modifiche si vedano ARGINELLI – RONCO, op. cit., 555-557 che chiariscono come si tratti di interventi di mera manutenzione normativa.

⁶⁴ Si veda anche la dottrina menzionata nella precedente nota n. 13.

⁶⁵ Sul punto anche ARGINELLI – RONCO, op. cit., 576-577.

3. Le nuove definizioni di crediti «inesistenti» e «non spettanti»: ricognizione (degli orientamenti giurisprudenziali emersi in vigenza della previgente disciplina) o innovazione?

SOMMARIO: 1. Il quesito: la nuova disciplina ha natura ricognitiva degli orientamenti giurisprudenziali previgenti, come ha ritenuto la Cassazione, o si caratterizza per essere marcatamente innovativa? – 2. La principale novità della riforma: l'ampliamento della categoria dei crediti «inesistenti». – 3. La positivizzazione della fattispecie di «non spettanza». – 4. La «più rigorosa distinzione tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti»: un obiettivo centrato? – 5. Il pasticcio procedimentale: il contraddittorio preventivo sui crediti «inesistenti» escluso da una legge che gli uffici si trovano costretti a violare. – 6. Conclusioni.

1. Il quesito: la nuova disciplina ha natura ricognitiva degli orientamenti giurisprudenziali previgenti, come ha ritenuto la Cassazione, o si caratterizza per essere marcatamente innovativa?

La distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti¹ ha suscitato grandi incertezze sin

dal momento in cui, con l'art. 27, commi 16-18, del d.l. 29 novembre 2008, si è collegato alle due diverse tipologie un differente regi-

trib., 31 dicembre 2021; P. COPPOLA, *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la 'zona grigia' da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1525 e s.; A. ALBANO, *La compensazione di crediti 'inesistenti' e 'non spettanti': regime sanzionatorio e profili procedimentali*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 febbraio 2021; R. IAIA, *Il patologico utilizzo in compensazione di crediti d'imposta nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1352 s. Si consenta anche di rinviare ad A. GIOVANARDI, *Il rebus della distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti nella riforma del sistema sanzionatorio tributario e penale*, in G. FERRANTI (a cura di), *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso*, Milano, 2024, 151 s.; ID., *Crediti di imposta non spettanti e inesistenti. Qualche passo in avanti c'è, ma si poteva fare di più*, in *Ipsos Quotidiano*, 28 giugno 2024; ID., *Non riuscito il tentativo di giungere a una "più rigorosa distinzione normativa" tra crediti inesistenti e non spettanti*, in *Il fisco*, 2024, 3622 s.

¹ Sulla controversa distinzione, vd., senza pretesa di esaustività, L. LETIZIA, *Crediti d'imposta 'inesistenti' o 'non spettanti': la Corte di cassazione precisa le differenze qualificatorie*, in *Riv. tel. dir.*

me giuridico². Nella riforma del 2015 (di cui al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158) venne quindi formulata, in positivo, la definizione, sino a quel momento mancante, di credito «inesistente», facendo confluire tutte le altre ipotesi di indebita compensazione di un credito «esistente» nella fattispecie, non meglio precisata, della non spettanza³. Il tentativo di razionalizzazione del sistema, tuttavia, non raggiunse gli esiti sperati, tanto che, in base alla lettera della legge, si poteva fondatamente sostenere⁴ che nella disciplina riformata esistessero almeno quattro tipologie di credito: (i) il credito «inesistente», cioè quello *in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesisten-*

za non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 13, co. 5, u.p., del d.lgs. n. 471 del 1997); (ii) il credito «non inesistente», cioè il credito mancante del presupposto costitutivo, ma la cui irregolarità era riscontrabile mediante i controlli automatizzati o formali⁵; (iii) il credito «non spettante», cioè il credito «esistente» ma utilizzato «*in misura superiore a quella spettante*» (art. 13, co. 4, del d.lgs. n. 471 del 1997); (iv) il credito che potremmo definire «irregolare», cioè quello «esistente» ma utilizzato «*in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*» (art. 13, co. 4, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

Non sorprendono dunque, a fronte dell'ambiguità del dato positivo, i non univoci orientamenti giurisprudenziali di cui hanno dato conto le Sezioni unite civili della Corte di cassazione nella sentenza 11 dicembre 2023, n. 34452⁶.

² Con la disposizione citata si ebbe a prevedere, in particolare: (i) che il recupero dei crediti indebitamente compensati poteva avvenire «entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo» (co. 16) e (ii) che la sanzione per l'utilizzo in compensazione di crediti «inesistenti» fosse *dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi*» (co. 18).

³ L'art. 15 del d.lgs. n. 158 del 2015 andò infatti a riscrivere interamente l'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che a valle delle modifiche prevedeva:

- al co. 4, che «*nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato*»;

- al co. 5, che «*nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*».

⁴ Lo avevo già evidenziato in A. GIOVANARDI, *Il rebus della distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti nella riforma del sistema sanzionatorio tributario e penale*, in G. FERRANTI (a cura di), *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso*, Milano, 2024, 157.

⁵ Segnalo che l'indebita compensazione di crediti «non inesistenti», per come sopra qualificati, non era contemplata espressamente da alcuna disposizione sanzionatoria, posto che (i) l'art. 13, co. 5, del d.lgs. n. 471 del 1997 si riferiva all'ipotesi dei crediti «inesistenti» e che (ii) l'art. 13, co. 4, del medesimo decreto riguardava solo crediti «esistenti», categoria a cui, a mio giudizio, non è possibile ricondurre crediti privi di riscontro fenomenico (si pensi al caso in cui un contribuente abbia utilizzato in compensazione nel Modello F24 un credito di imposta per ricerca e sviluppo a fronte di un'attività mai svolta e di costi mai sostenuti, senza aver neppure riportato il credito in dichiarazione). Per tale ragione, a mio modo di vedere l'indebita compensazione di crediti «non inesistenti» dava origine alla fattispecie generale di omesso versamento di cui all'art. 13, co. 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

⁶ Per un commento alla pronuncia, vd. M. FASOLA, «*Inesistenza*» e «*non spettanza*» dei crediti d'imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 132 s.; A. RENDA, *Termine decadenziale più lungo per l'accertamento dei crediti inesistenti la mancanza del "presupposto costitutivo" come discrimen tra crediti non spettanti e inesistenti*, in *Riv. giur. trib.*, 2024, 105 s.

Senz'altro condivisibile, in un contesto siffatto, era dunque il proposito riformatore emergente dall'art. 20, co. 1, lett. a), n. 5, della l. 9 agosto 2023, n. 111 («*Delega al Governo per la riforma fiscale*»), con cui si è dato mandato all'esecutivo per l'introduzione di «una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti».

Con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, il delegato ha tentato di adempiere al compito assegnato (i) riformulando la nozione di credito «inesistente», (ii) introducendo quella (*rectius*, quelle) di credito «non spettante», (iii) collocando le nuove definizioni nell'art. 1 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, (iv) prevedendo, fatto salvo il rinvio all'art. 13, co. 4-ter del d.lgs. n. 471 del 1997 (su cui, vd. *infra*, par. 3), che esse valgano tanto ai fini penali quanto a quelli tributari (art. 13, co. 4, del medesimo decreto)⁷.

A fronte di quanto sinteticamente ricordato, occorre chiedersi se la nuova disciplina abbia natura sostanzialmente confermativa dell'assetto giuridico previgente.

La risposta al quesito parrebbe a prima vista scontata: tra i principi e i criteri direttivi a cui il delegato avrebbe dovuto attenersi vi era quello di formulare in modo più rigoroso la distinzione «in conformità agli orientamenti giurisprudenziali». Ora, a voler tacere dell'evanescenza di un tale criterio direttivo, formulato in un tempo in cui gli «orientamenti giurisprudenziali» erano così poco uniformi da rendere necessario l'intervento nomofilattico delle Sezioni unite, si deve perlomeno prendere atto del fatto che, in base a esso, il legislatore si sarebbe dovuto limitare a scegliere tra una delle vie ermeneutiche percorribili in base alla disciplina positiva previgente (e non a innovare).

Peraltro, che le nuove definizioni abbiano natura meramente interpretativa delle previgenti è stato sostenuto anche dalla Corte di cassazione, la quale, nella sentenza 17 settembre 2024, n. 25018, ha avuto modo di chiarire, seppur con un *obiter dictum*, che «il D.Lgs. 14 giugno 2024 n. 87 [...] all'art. 1, comma 1, opera una precisa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini dell'applicazione della fattispecie di indebita compensazione prevista dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La distinzione operata nella norma sostanzialmente ripercorre i criteri differenziali enucleati dalle Sezioni Unite di questa Corte ed ulteriormente arricchite dalle pronunce giurisprudenziali che ne sono seguite»⁸.

⁷ Sulla tesi secondo cui, nell'assetto previgente, le nozioni di credito «inesistente» fossero diverse in ambito penale e in ambito amministrativo, vd. la sentenza della Corte di cassazione, Sez. III Pen., 2 gennaio 2024, n. 6, ove si è affermato che «ai fini della configurabilità del reato di indebita compensazione, ex art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000, per "crediti inesistenti" non si deve fare riferimento alla definizione contenuta nell'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, secondo la quale si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli; tale definizione è applicabile solo agli illeciti amministrativi e non alle fattispecie penali». Per un commento alla sentenza, vd. C. SANTORIELLO, *Reato di indebita compensazione: non rileva la definizione di credito inesistente della normativa tributaria*, in *Il fisco*, 2024, 575-576. Sul punto è da notare che le Sezioni unite civili della Corte di cassazione, nella sentenza di fine 2023, avevano invece affermato che le qualificazioni tributarie valevano anche ai fini penali, non solo (i) in ragione della contestualità della riscrittura delle norme tributarie e penali (il riferimento è alla già richiamata riforma del 2015) ma anche (ii) perché, altrimenti, sarebbe accaduto che la compensazione di crediti il cui vizio sia rilevabile grazie ai controlli automatizzati/formali «in sede sanzionatoria amministrativa sarebbe soggetta allo stesso trattamento stabilito per i crediti non spettanti (art. 13, co. 4 e/o co. 1), mentre in sede penale resterebbe sottoposta

al più severo regime dei crediti inesistenti (art. 10-*quater*, co. 2, d.lgs. n. 74 del 2000), con una chiara criticità di sistema».

⁸ Sulla sentenza n. 25018 del 2024 vd. M. BETTARINI, *L'utilizzo in compensazione oltre il termine qualifica il credito come "non*

Chi scrive ritiene invece che la conclusione cui si debba giungere sia esattamente l'opposta: l'intervento riformatore ha innovato profondamente l'assetto previgente, senza riuscire, peraltro, a realizzare l'obiettivo della delega, quello di giungere a una «*più rigorosa distinzione normativa*» tra le diverse tipologie di indebita compensazione.

Qui di seguito se ne dà dimostrazione.

2. La principale novità della riforma: l'ampliamento della categoria dei crediti «inesistenti».

Per giungere a una piena consapevolezza della portata innovativa dell'intervento riformatore, occorre muovere dal nuovo art. 1, co. 1, lett. g-*quater*), n. 1), del d.lgs. n. 74 del 2000, il quale definisce «inesistenti» «*i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*».

Il profilo di novità che traspare con maggiore evidenza è che, rispetto alla previgente definizione di credito «inesistente», di cui all'art. 13, co. 5, u.p., del d.lgs. n. 471 del 1997, è stato soppresso l'inciso «[...] e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante

controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

Si tratta di modifica di grande momento perché le Sezioni unite civili di fine 2023 avevano chiarito che tale inciso serviva a delimitare, in qualità di «ulteriore elemento strutturale esterno alle singole previsioni di imposta», la categoria dei crediti «inesistenti». Più precisamente, secondo la Corte rilevava «come elemento costitutivo strutturale autonomo e di portata generale, un elemento procedurale o percettivo di carattere obbiettivo», da ravvisarsi nella possibilità di riscontrare la mancanza del «*presupposto costitutivo del credito*» attraverso i controlli automatizzati o formali, con la precisazione che «la condizione del mancato riscontro formale ha valore oggettivo: non assume rilievo che, materialmente, l'inesistenza del credito sia stata rilevata a seguito di accertamento sostanziale ma solo che, in sede di controllo formale, non era possibile riscontrarne la mancanza, ancorché, in concreto, tale verifica non sia stata operata».

In altre parole, in base alla previgente disciplina, per come interpretata dall'organo nomofilattico di vertice, affinché un credito si potesse considerare «inesistente» non era sufficiente che il credito fosse privo del «*presupposto costitutivo*», essendo necessario altresì verificare, in uno scenario controfattuale-ipotesico, che l'ufficio non avrebbe potuto individuare la presenza dei vizi che rendono indebita la fruizione del credito d'imposta facendo uso di tutti i poteri istruttori di cui l'amministrazione dispone nell'ambito dei controlli automatizzati e formali di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600 del 1973.

Si tratta di circostanza decisiva: se è vero che nel controllo automatizzato *ex art.* 36-

spettante», in *Il Fisco*, 2024, 4028 s., ove l'Autrice riscontra le potenziali conseguenze, derivanti dal ritenere la novella meramente interpretativa, sulla possibilità di applicare retroattivamente le nuove definizioni anche ai fini tributari, nonostante la previsione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024; G. INFRANCA e P. SEMERARO, *Nuova definizione di crediti inesistenti e non spettanti in linea con il passato*, in *Eutekne*, 26 settembre 2024; A. INGRASSIA, *La riforma penale-tributaria e il braccio di ferro tra Cassazione civile e penale: over the top*, in *Blast*, 20 febbraio 2025.

bis l'amministrazione è limitata dall'utilizzo dei (soli) dati ed elementi «*direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria*», nel controllo formale *ex art. 36-ter* l'Agenzia dispone di poteri istruttori ben più pregnanti, atteso che tale ultima disposizione legittima espressamente l'ufficio a «*determinare i crediti d'imposta spettanti*» non solo «*in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni*», ma anche in base «*ai documenti richiesti ai contribuenti*».

Grazie alla ricordata previsione, non si potevano considerare come «inesistenti» tutti quei crediti per i quali sarebbe stato possibile riscontrare la carenza del presupposto costitutivo sulla base degli anzidetti controlli, con la conseguenza che il credito fenomenicamente inesistente si sarebbe dovuto considerare in taluni casi giuridicamente «esistente» per essere attratto, secondo le Sezioni unite, alla categoria della «non spettanza» di cui all'art. 13, co. 4, del d.lgs. n. 471 del 1997. È evidente, quindi che, a fronte della sua soppressione, l'ambito della categoria dell'inesistenza ha subito un significativo ampliamento.

Occorre poi prendere atto della sostituzione della locuzione «*presupposto costitutivo*» con «*requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento*». Da questo punto di vista, l'elemento di novità va ravvisato non tanto nella sostituzione dei termini «*presupposto costitutivo*» con «*requisiti oggettivi o soggettivi*», attesa la loro sostanziale equivalenza, quanto piuttosto nella precisazione, assente anche nello schema di decreto sottoposto a parere parlamentare⁹, circa il fatto che il credito

può considerarsi «inesistente» solo laddove la mancanza attenga a requisiti che sono «*specificamente indicati nella normativa di riferimento*». Si tratta di un passo in avanti, visto che la nuova definizione dovrebbe impedire agli uffici finanziari di contestare l'inesistenza di un credito adducendo considerazioni non imperniate rigorosamente sul dato normativo (quali potrebbero essere quelle volte a ricondurre, per restare all'esempio più emblematico, la nozione di ricerca e sviluppo rilevante ai fini dell'art. 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, a quella ricavabile dal «Manuale di Frascati»). Il che, tuttavia, non consente di «controbilanciare» l'estensione della categoria provocata dalla soppressione del riferimento ai controlli automatizzati e formali.

Di qui, una prima conclusione: il d.lgs. n. 87 del 2024 estende la categoria dei crediti «inesistenti», circostanza questa che impedisce di considerare l'intervento riformatore come ricognitivo di principi e/o regole già desumibili dall'assetto giuridico previgente. Se prima della riforma tutte le indebite compensazioni intercettabili *ex artt. 36-bis e 36-ter* erano, per ciò solo, percepite dal legislatore come meno insidiose, tanto che venivano punite con la sanzione prevista per il «semplice» omesso versamento (sino alla riforma, 30 per cento del credito) anche nei casi di inesistenza fenomenica del credito compensato, d'ora in poi non sarà più così: l'utilizzo in compensazione del credito carente dei «*requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di*

⁹ Per un commento sullo schema sia consentito di fare rinvio ad A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto*

legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, in *Riv. tel. dir. trib.*, 20 aprile 2024, 19 s. (si tratta del testo, con qualche modifica, consegnato in occasione dell'audizione presso le Commissioni riunite 2a Giustizia e 6a Finanze e tesoro del Senato della Repubblica del 9 aprile 2024).

riferimento» sarà sanzionato con il regime più severo previsto per i crediti «inesistenti».

Né si può fondatamente sostenere che vi sarebbe continuità con il passato in forza dell'art. 13, co. 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, il quale stabilisce che la sanzione per omesso versamento (per le violazioni commesse dopo il 1° settembre 2024, 25 per cento dell'imposta non versata) «*si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, [...]*»¹⁰: l'atto di recupero del credito disciplinato dall'art. 38-bis del d.p.r. n. 600 del 1973, infatti, non costituisce l'unico mezzo per l'accertamento dei crediti di imposta «non spettanti» e «inesistenti», considerato che quest'ultima disposizione (i) precisa che l'Ufficio «*può*» (non «*deve*») utilizzare l'atto di recupero e (ii) fa espressamente salvi «*le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti*» del medesimo decreto, e quindi anche quelli previsti dagli artt. 36-bis e 36-ter. Tuttavia, non si può dubitare che: (i) la sanzione voluta dal legislatore per i crediti «inesistenti», tutti, sia del 70 per cento, stante l'esplicita previsione contenuta nel ricordato art. 13, co. 5, del d.lgs. n. 471 del 1997; (ii) tale norma abbia carattere speciale rispetto al comma 2 della medesima disposizione, non potendosi ipotizzare, pena l'evidente contrarietà dell'esito interpretativo al principio di uguaglianza, che la penalità prevista per una determinata violazione differisca in ragione del mezzo procedimentale di cui l'amministrazione abbia deciso di fare uso.

Di conseguenza, si deve ritenere che debba essere applicata la penalità nella misura maggiorata anche nel caso in cui il credito «inesistente» venga recuperato nell'ambito dell'attività accertativa condotta ex artt. 36-bis o 36-ter (è da capire se i *software* a disposizione dell'Agenzia delle entrate lo consentano). Del resto, diversamente opinando, si finirebbe per svilire completamente la portata dell'intervento riformatore: la soppressione del riferimento a tali disposizioni, nella definizione di credito «inesistente», sovverte il regime previgente al fine di rendere irrilevante la riscontrabilità del vizio con i controlli automatizzati o formali.

Da ultimo, va osservato che il legislatore della riforma ha contemplato anche un'altra categoria di crediti «inesistenti», quelli per i quali i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento «*sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici*» [art. 1, co. 1, lett. g-*quater*), n. 2, del d.lgs. n. 74 del 2000].

Si tratta di specificazione utile unicamente ad associare a queste fattispecie, caratterizzate da un elevato grado di offensività, un trattamento più severo sul piano sanzionatorio di quello previsto per i crediti «inesistenti»: la frodolenza della condotta comporta infatti l'incremento della sanzione prevista per i crediti «inesistenti» (70 per cento) dalla metà al doppio (art. 13, co. 5-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997). Ciò vale però solo in ambito tributario perché nel diritto penale, pur essendo evidente che l'utilizzo fraudolento è ben più insidioso dell'utilizzo che fraudolento non è, non si è addivenuti alla graduazione della pena, circostanza questa che suscita evidenti perplessità dal punto di vista della conformità del nuovo art. 10-*quater*, co. 2, del d.lgs. n. 74 del 2000 all'art. 3 Cost.

¹⁰ Sembra sostenere questa tesi A. CISSELLO, *Splafonamento sanzionato al 25% anche se l'eccedenza non esiste*, in *Eutekne*, 2 maggio 2025.

3. Le nuove definizioni di credito «non spettante».

Anche dal punto di vista della qualificazione normativa del credito «non spettante» possono ravvisarsi, a seguito dell'intervento riformatore, significativi profili di novità.

Nella previgente disciplina, l'art. 13, co. 4, del d.lgs. n. 471 del 1997 si limitava a prevedere la sanzione applicabile nel caso di utilizzo in compensazione di un credito «esistente» in misura superiore a quella «spettante». Mancava quindi una definizione, con la conseguenza che i confini della categoria finivano per essere individuati per esclusione, riconducendo a essa tutti i crediti indebitamente compensati diversi da quelli «inesistenti». Con il d.lgs. n. 87 del 2024 il legislatore ha definito i crediti «non spettanti» in positivo, individuandone tre tipologie diverse all'art. 1 co. 1, lett. g-*quinquies*), del d.lgs. n. 74 del 2000.

Alla categoria contemplata dall'art. 1, co. 1, lett. g-*quinquies*), n. 1), del d.lgs. n. 74 del 2000 vengono ascritti i crediti fruiti «in violazione delle modalità di utilizzo» e quelli «fruiti in misura superiore a quella stabilita dalla legge». La norma non genera difficoltà interpretative. Pacifico che, se ci sono dei limiti di legge alla compensabilità dei crediti, l'eccedenza è un credito «non spettante»; per quel che riguarda, invece, le «modalità di utilizzo», mi sembra si debba ritenere che il legislatore intenda riferirsi alla possibilità o meno della compensazione e alle tempistiche dell'utilizzo del credito già maturato¹¹.

Alla categoria prevista dal successivo art. 1, co. 1, lett. g-*quinquies*), n. 3), del d.lgs. n. 74 del 2000 appartengono i crediti «utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza». In relazione a questa definizione, in apparenza piana e lineare, valgono due osservazioni.

La prima. All'atto pratico essa dovrà necessariamente coordinarsi con l'istituto della c.d. «*remissio in bonis*» di cui all'art. 2, co. 1, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, il quale consente di regolarizzare obblighi di preventiva comunicazione o altri adempimenti formali prescritti per la fruizione di benefici di natura fiscale in forza dell'esecuzione dell'adempimento entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e del contestuale versamento di una sanzione di euro 250. In considerazione di ciò, un dubbio subito si appalesa: nel caso in cui a un onere amministrativo previsto a pena di decadenza si adempia tardivamente, ma nei termini della *remissio*, con contestuale versamento della sanzione, il credito sarà legittimamente utilizzabile in compensazione, oppure andrà comunque qualificato come «non spettante»? Prevarrà l'art. 2, co. 1, del d.l. n. 16 del 2012, oppure l'art. 1,

valore. [...] L'esistenza di limiti e soglie di valore postula, invece, l'esistenza del credito nella sua integrità: questo, semplicemente, non è utilizzabile per l'intero, restando l'operazione, per la parte eccedente, priva di efficacia nei confronti dell'erario. L'individuazione di soglie di fruibilità del credito assolve ad una funzione esterna al credito d'imposta in vista delle esigenze di equilibrio del bilancio dello Stato, esigenze che, tuttavia, non interferiscono con i presupposti di esistenza. Correlativamente, va parimenti escluso che sia suscettibile di assumere rilievo quale elemento costitutivo l'eventuale previsione, nella struttura dell'agevolazione o del credito in eccedenza, di un termine di inizio, prima del quale il credito non sia utilizzabile, ovvero di una condizione sospensiva per la fruizione del credito. In queste ipotesi, la fattispecie integrativa del credito d'imposta è già perfezionata nei suoi elementi costitutivi, restando carente solo una condizione di efficacia per la fruizione del credito».

¹¹ Nell'escludere che tali irregolarità vadano ricondotte all'ipotesi dell'inesistenza, il legislatore sembra essersi allineato a quanto statuito dalle Sezioni unite di fine 2023, le quali avevano chiarito che «non è invece idonea ad incidere, ai fini della perfezione della fattispecie costitutiva, [...] la previsione di soglie o limiti di

co.1, lett. g-*quinqües*), n. 3), del d.lgs. n. 74 del 2000? Pur risultando preferibile la tesi dell'operatività della «*remissio in bonis*», la cui applicabilità non risulta espressamente esclusa, rimane qualche profilo di incertezza perché le nuove disposizioni potrebbero essere intese come speciali e, quindi, derogatorie rispetto agli effetti che sarebbero altrimenti propri del ricordato istituto.

La seconda. La definizione di credito «non spettante» di cui all'art. 1, co.1, lett. g-*quinqües*), n. 3), nella parte in cui si specifica che a rendere «non spettante» un credito possano essere solo e soltanto gli adempimenti amministrativi «*espressamente previsti a pena di decadenza*», è senz'altro condivisibile: gli uffici non dovrebbero più poter contestare l'indebita compensazione di un credito rivendicando la natura decadenziale di adempimenti per i quali tale conseguenza pregiudizievole non sia inequivocamente prevista dalla normativa (come è invece accaduto in passato, per esempio, per la trasmissione della c.d. «scheda descrittiva» all'Enea entro il termine di 90 giorni dalla fine dei lavori per fruire del c.d. «ecobonus» oppure per il deposito del c.d. «allegato B» entro il termine di inizio dei lavori per fruire del c.d. «sismabonus»). La realtà, tuttavia, è ben diversa: per capirlo occorre considerare l'art. 13, co. 4-*bis*, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997, il quale prevede che il credito «*utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza*» debba essere assoggettato allo stesso regime sanzionatorio previsto per i crediti «non spettanti» (penalità del 25 per cento del credito compensato), a meno che l'adempimento non venga regolarizzato «*entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un*

anno dalla commissione della violazione medesima» (art. 13, co. 4-*ter*, d.lgs. n. 471 del 1997). Quest'ultima disposizione, infatti, trasforma, in assenza di regolarizzazione nei termini dianzi detti, il mancato rispetto di termini non previsti a pena di decadenza in fattispecie sanzionata in misura equivalente a quella a cui verrebbe assoggettato il trasgressore che non rispetta un termine previsto a pena di decadenza, così, di fatto, equiparando le fattispecie non solo dal punto di vista degli effetti sanzionatori, ma anche con riferimento alla possibilità di utilizzare il credito, visto che la norma di rinvio all'art. 1, co. 1, lett. g-*quinqües*), del d.lgs. n. 74 del 2000, a questo punto non così lineare come parrebbe a una prima lettura, fa espressamente salvo quanto previsto nell'art. 13, co. 4-*ter*, del d.lgs. n. 471 del 1997, il quale disciplina il meccanismo di regolarizzazione dell'inadempimento di obblighi non previsti a pena di decadenza. Si può dire quindi che, *in parte qua*, la riforma abbia dato un contributo di certezza, non attribuendo rilievo ai soli adempimenti espressamente previsti a pena di decadenza, ma, al contrario, prevedendo che qualsiasi inadempimento, laddove non effettuato, potrebbe condurre, in assenza di regolarizzazione nel più ampio termine indicato, all'impossibilità di fruire legittimamente del credito d'imposta.

Occorre soffermarsi, da ultimo, sulla categoria dei crediti «non spettanti» di cui all'art. 1, co. 1, lett. g-*quinqües*), n. 2), del d.lgs. n. 74 del 2000, alla quale appartengono «*i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito*».

La disposizione suscita più di una perplessità: in presenza dei «*requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*», quali potrebbero mai essere quegli «*ulteriori elementi o particolari qualità*» [diversi da (i) modalità di utilizzo previste dalla legge, (ii) limitazioni all'utilizzo in forza dell'individuazione di valori-soglia, (iii) adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza, (iv) adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza] che consentono all'amministrazione di ritenere illegittima la fruizione del credito in compensazione?

Non è chiaro quindi l'ambito applicativo della disposizione in un contesto in cui l'intero campo delle indebite compensazioni (che tali possano ragionevolmente considerarsi) risulta già ampiamente coperto da tutte le altre fattispecie già esaminate.

Tale definizione potrebbe pertanto offrire agli uffici l'appiglio per ricondurre alla categoria della non spettanza fattispecie nelle quali il diritto all'utilizzo del credito può essere censurato adducendo considerazioni di carattere sistematico prive di appoggi testuali nel dato normativo (quali potrebbero essere quelle volte a ricondurre la nozione di ricerca e sviluppo rilevante ai fini dell'art. 3 del d.l. n. 145 del 2013 a quella dedotta nel «manuale di Frascati»).

4. La «più rigorosa distinzione tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti»: un obiettivo centrato?

Dimostrato che il legislatore della riforma ha introdotto una disciplina di caratte-

re fortemente innovativo rispetto a quella previgente, è il momento di chiedersi se, svincolato dalla necessità di appiattirsi su letture giurisprudenziali che non potevano fare altro se non rispecchiare le incertezze e le difficoltà sottese alla precedente disciplina, il delegato sia riuscito ad addivenire a una «*più rigorosa distinzione tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*».

Per le ragioni che di seguito si espongono, se ne può francamente dubitare.

Un primo profilo di criticità va imputato alla tecnica normativa utilizzata. Mentre nel previgente contesto l'art. 13, co. 4, del d.lgs. n. 471 del 1997 chiariva che la fattispecie della non spettanza potesse ravvisarsi solamente se i crediti utilizzati in compensazione fossero «esistenti», con la conseguenza che, per ricondurre a tale categoria un credito, occorreva aver previamente accertato che esso non fosse «inesistente» ex art. 13, co. 5, del d.lgs. n. 471 del 1997, nel nuovo sistema solo per una delle tre tipologie [quella di cui al n. 2), in cui ricadono i crediti che «*sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito*»] tale qualificazione viene subordinata alla sussistenza «*dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*».

A prima vista, la lettera della legge sembrerebbe quindi consentire di ricondurre alle fattispecie di non spettanza di cui al n. 1) e al n. 3) della lett. g-*quinquies*) anche i crediti per cui i requisiti oggettivi o soggettivi non sussistono, crediti cioè che, in prima battuta, dovrebbero considerarsi «inesistenti» ex art. 1, co. 1, lett. g-*quater*), n. 1), del d.lgs. n. 74 del 2000.

Una più attenta analisi, tuttavia, impone di ritenere che un credito caratterizzato da

un *deficit* degli elementi oggettivi o soggettivi «*specificamente richiesti dalla normativa di riferimento*» non potrebbe mai dirsi fruito «*in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento*» [così la tipologia di crediti «non spettanti» di cui alla lett. g-*quinquies*), n. 1)] oppure utilizzato «*in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza*» [così la tipologia di crediti «non spettanti» di cui alla lett. g-*quinquies*), n. 3)].

Diversamente opinando, infatti, si giungerebbe a risultati interpretativi non sostenibili da un punto di vista logico. Si pensi ai crediti «non spettanti» di cui al n. 3) dell'art. 1, co. 1, lett. g-*quinquies*). Essi, non potendo essere utilizzati in compensazione perché il loro destinatario ha tralasciato un adempimento previsto a pena di decadenza, sono, per forza di cose, provvidenze per cui sussistono i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti dalla normativa di riferimento: se questi ultimi mancassero, non potrebbe nemmeno immaginarsi una qualche decadenza, considerato che ha l'onere dell'adempimento formale a cui è condizionato l'utilizzo del credito solo chi risulti, in base alla legge, in possesso dei requisiti per poterne usufruire, godendo dunque di una posizione di vantaggio da cui poter decadere. Se ne deve dedurre che nella fattispecie di cui al n. 3) della citata lett. g-*quinquies*) l'omessa specificazione della necessaria presenza degli elementi oggettivi e soggettivi non è decisiva per sostenere che un credito «non spettante» potrebbe contemporaneamente essere privo dei requisiti previsti dalla disciplina normativa. Di conseguenza, non potrà evidentemente ritenersi che a differenti conclusioni si debba giungere per la

fattispecie di cui al n. 1) della medesima disposizione.

Si consideri, oltretutto, che:

- i) preferendo tesi diversa da quella qui sostenuta, si finirebbe per non riuscire più a distinguere tra le due tipologie, atteso che il medesimo credito rientrerebbe, allo stesso tempo, tanto nella categoria dei crediti «inesistenti» quanto nella categoria dei crediti «non spettanti»;
- ii) sarebbe irragionevole ritenere che crediti di per sé «inesistenti» degradino a «non spettanti» qualora presentino ulteriori profili di irregolarità rispetto alla carenza dei «*requisiti oggettivi e soggettivi*»¹².

Malgrado l'infelice formulazione della norma che definisce i crediti «non spettanti», si deve pertanto propendere per la soluzione secondo la quale a tale categoria possono appartenere solamente quelli per cui sussistano i presupposti oggettivi e soggettivi che il legislatore ha individuato in sede di progettazione dell'agevolazione. Nondimeno, non si può sottacere di come la tecnica normativa utilizzata finisca oggettivamente per essere fonte di dubbi interpretativi, come testimonia il fatto che si è già sostenuta la tesi opposta a quella qui sopra proposta¹³. Eppure, per evitare incertezze, sarebbe bastato inserire l'inciso «*pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*» (o simili) direttamente nell'alea dell'art. 1, co. 1, lett. g-*quinquies*), del d.lgs. n. 74 del 2000, in

¹² Avevo già avuto modo di evidenziarlo in A. GIOVANARDI, *Non riuscito il tentativo di giungere a una "più rigorosa distinzione normativa" tra crediti inesistenti e non spettanti*, in *Il fisco*, 2024, 3622.

¹³ Cfr. A. CISELLO, *Splafonamento sanzionato al 25% anche se l'eccedenza non esiste*, cit.

modo che valesse, per appunto, per tutte le ipotesi di crediti «non spettanti»¹⁴.

Un secondo profilo di criticità va ricondotto al fatto che in alcuni casi risulterà difficile distinguere ciò che integra un requisito oggettivo o soggettivo specificamente indicato nella normativa di riferimento, la cui carenza comporta l'inesistenza del credito, da ciò che integra invece un (mero) adempimento amministrativo, la cui omissione comporta l'applicabilità della sanzione prevista per i crediti «non spettanti». Basti pensare, a titolo esemplificativo, alla interconnessione del bene strumentale al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, prevista dall'art. 1, co. 195, della l. 27 dicembre 2019, n. 160, per il c.d. «credito d'imposta 4.0», oppure ancora al pagamento dei costi per gli interventi edili che danno origine a un credito d'imposta *ex art.* 121 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, attraverso lo strumento del c.d. «bonifico parlante».

Da ultimo, non può non darsi evidenza di quanto sia sfuggente la distinzione tra i crediti «inesistenti» di cui all'art. 1, co. 1, lett. *g-quater*), n. 1), del d.lgs. n. 74 del 2000 e i crediti «non spettanti» di cui all'art. 1, co. 1, lett. *g-quinquies*), n. 2), del medesimo decreto, differenziandosi le fattispecie unicamente per il fatto che gli elementi di cui l'amministrazione contesta la mancanza sono, nel primo caso, «*specificamente indicati nella normativa di riferimento*». Detto in altri termini, per quanto sia percepibile l'intendimento del legislatore di circoscrivere l'ambito di applicazione della disciplina più

severa alle carenze più gravi, non v'è chi non veda come il riferimento alla «*normativa di riferimento*» (e non anche alla «*legge*») rende incerto persino il novero degli atti a cui occorrerà fare riferimento per individuare i requisiti che rendono «esistente» il credito.

Ma non è tutto, perché il vero problema risiederà poi nell'interpretazione della locuzione «*specificamente indicati*» in relazione ai casi che, di volta in volta, verranno in rilievo. A mio modo di vedere, tale inciso deve necessariamente intendersi nel senso che a rilevare possono essere solo i requisiti chiaramente previsti dalla lettera della disposizione di riferimento, cioè a dire quelli che da essa emergono *ictu oculi*, senza la necessità di qualsivoglia impegno ermeneutico da parte dell'operatore. Tuttavia, è lecito attendersi che gli uffici tenteranno di sostenere che tutti i requisiti caratterizzanti le attività poste a fondamento del credito, evincibili in base a un'interpretazione più o meno sofisticata della disposizione, debbano considerarsi suscettibili di comportare l'inesistenza del credito. Ne consegue che sarà infine rimessa al giudice l'individuazione del *discrimen* tra i requisiti «*specificamente indicati dalla normativa di riferimento*» e gli «*ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito*». Tutto ciò a evidente scapito di quella certezza del diritto che avrebbe dovuto rappresentare l'elemento cardine della riscrittura della tormentata disciplina.

¹⁴ Questa era peraltro la soluzione risultante dallo schema di decreto sottoposto a parere parlamentare, successivamente modificato *in parte qua*. Sul punto sia consentito rinviare ad A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., 19 s.

5. Il pasticcio procedimentale: il contraddittorio preventivo sui crediti «inesistenti» escluso da una legge che gli uffici si trovano costretti a violare.

A corredo di quanto sin qui rilevato, occorre dare conto che al nuovo assetto definitorio dei crediti d'imposta, significativamente innovato nei termini di cui si è detto, si è andata accostando l'introduzione di un'importante novità di carattere procedimentale: il diritto al contraddittorio preventivo di cui al nuovo art. 6-bis della l. 27 luglio 2000, n. 212, il quale prevede che «*tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria*», esclusi quelli «*automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze [...]*», devono essere preceduti «*da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo*», pena l'annullabilità dell'atto impositivo.

Se ci si fermasse qui, se ne dedurrebbe che l'ufficio che intende procedere al recupero di un credito d'imposta indebitamente compensato, salvo il caso in cui a tale recupero si proceda in sede di controllo automatizzato o formale *ex artt. 36-bis o 36-ter* del d.p.r. n. 600 del 1973 (come si è visto *supra*, tale possibilità sembrerebbe rimanere sussistente anche a valle dell'introduzione dell'art. 38-bis del d.p.r. n. 600 del 1973), sia tenuto a comunicare al contribuente lo schema d'atto di cui all'art. 6-bis, co. 3, della l. n. 212 del 2000, «*per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fa-*

scicolo», tutto ciò a prescindere dalle ragioni (inesistenza o non spettanza) per cui ritiene recuperabile il credito.

Occorre però considerare che in sede di conversione in legge del d.l. 29 marzo 2024, n. 39, è stato aggiunto l'art. 7-bis al citato decreto, con il quale si è precisato che «*il comma 1 dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che esso*» non si applica «*agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti*».

Si tratta di disposizione criticabile almeno sotto tre profili:

- i) perché pretende incredibilmente di qualificarsi come norma di interpretazione autentica, quando il suo contenuto innovativo è evidente;
- ii) perché esclude irragionevolmente dal confronto preventivo proprio quelle fattispecie che, in quanto più complesse e delicate e non necessariamente connotate da indici di fraudolenza che potrebbero rendere inopportuno il contraddittorio, meno lo meriterebbero;
- iii) perché si pone in netto contrasto con il monito contenuto nella sentenza della Corte costituzionale 21 marzo 2023, n. 47, in cui il giudice delle leggi ha chiarito che «*la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale*»¹⁵.

Nondimeno, occorre prendere atto del fatto che l'esclusione dal contraddittorio

¹⁵ Per un commento alla pronuncia vd. A. COLLI VIGNARELLI, *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in luce nella recente delega fiscale)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 aprile 2023.

tende a operare solo sulla carta: gli uffici, se ne hanno già le prime dimostrazioni nella prassi operativa, quando si accingono al recupero di un credito che ritengono «inesistente» antepongono comunque all'atto di recupero la notifica di uno schema d'atto *ex art. 6-bis*, co. 3, della l. n. 212 del 2000 (in cui il credito viene espressamente qualificato come «inesistente»), in modo da evitare il rischio che nel corso del contenzioso il credito venga riqualificato in «non spettante» e l'atto di recupero venga annullato, con conseguente impossibilità di riacquisire alle casse erariali un credito che è stato indebitamente utilizzato in compensazione per il sol fatto di non aver messo il contribuente nelle condizioni di contraddire anticipatamente.

Siamo, quindi, al paradosso. Il legislatore, dopo aver marcato in modo tutt'altro che chiaro la differenza tra credito «inesistente» e credito «non spettante», mette l'amministrazione nella non invidiabile condizione di decidere tra le seguenti due alternative: (i) non chiamare il contribuente al contraddittorio preventivo, in piena aderenza all'art. 7-*bis*, co. 1, del d.l. n. 39 del 2024, così rischiando però di vedersi riqualificato il credito, con conseguente annullamento dell'atto di recupero; (ii) chiamare il contribuente, in violazione dell'art. 7-*bis*, co. 1, del d.l. n. 39 del 2024, al contraddittorio preventivo anche nei casi in cui ritenga che il credito debba qualificarsi come «inesistente».

6. Conclusioni.

In queste brevi note ci si è posti l'obiettivo di verificare se il legislatore della riforma, nel tentativo di ottemperare al compito di introdurre «una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di cre-

diti di imposta non spettanti e inesistenti, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali», si sia limitato a «positivizzare» il diritto vivente formatosi sul dato legislativo previgente, come ha già ritenuto la Corte di cassazione, oppure se, al contrario, abbia introdotto una disciplina innovativa rispetto al passato.

I risultati dell'indagine che muove dall'anzidetto quesito inducono a preferire quest'ultima interpretazione.

Per quanto riguarda i crediti «inesistenti», il cambio di passo risulta quanto meno da un duplice punto di vista: da un lato, l'inesistenza del credito può riscontrarsi solo a fronte della mancanza dei requisiti che risultano «specificamente indicati nella normativa di riferimento», dall'altro, nella nuova definizione di credito «inesistente» è stato soppresso l'inciso che, in precedenza, impediva di ricondurre a questa categoria tutte le indebite compensazioni potenzialmente contestabili dagli uffici ai sensi dell'art. 36-*bis* o 36-*ter* del d.p.r. n. 600 del 1973.

Con riferimento ai crediti «non spettanti», va ricordato che nella nuova disciplina essi sono suddivisi in tre distinte categorie, una delle quali, quella di cui all'art. 1, co. 1, lett. g-*quinquies*), n. 2), del d.lgs. n. 74 del 2000, dai più che incerti confini definitivi, un'altra, quella dei crediti disconosciuti per un mancato adempimento nei termini previsti a pena di decadenza [art. 1, co. 1, lett. g-*quinquies*), n. 3)], suscettibile di un discutibile ampliamento ai fini tributari in ragione della specificazione del fatto che qualsiasi adempimento amministrativo, ancorché non previsto a pena di decadenza, potrebbe comportare l'impossibilità di fruire del credito d'imposta se non effettuato o regolarizzato nei termini individuati dallo stesso legislatore (art. 13, co. 4-*bis*, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997).

Tutto ciò senza che si sia riusciti a rendere più nitida la distinzione tra la fattispecie dell'inesistenza e quella della non spettanza, oltretutto in un contesto procedimentale che induce l'amministrazione a non rispettare, per evitare guai peggiori, la norma che esclude dal contraddittorio preventivo gli atti di recupero aventi a oggetto i crediti «inesistenti» (ma non anche quelli che mirano al recupero di quelli «non spettanti»). Per non dire poi che quest'ultima tipologia di atto non «mette fuori gioco» l'esercizio dei poteri accertativi nell'ambito della cornice delineata dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. n. 600 del 1973, con concomitante necessità di irrogare la sanzione del 70 per cento anche quando l'accertamento dell'indebita compensazione avvenga tramite l'avviso bonario a cui fa seguito la cartella di pagamento.

Si stava meglio quando si stava peggio?

La conclusione è forse troppo perentoria. Quel che di sicuro si può dire è che la riscrittura della disciplina dei crediti «non spettanti» e «inesistenti» non è stata uno dei passaggi più felici della complessa e articolata riforma fiscale che ha preso le mosse dalla l. n. 111 del 2023. Forse il problema sta proprio nella delega: non si possono pretendere buone riforme se i criteri direttivi sono evanescenti, vaghi e perfino contraddittori, laddove si è deciso di imporre al delegato quale unico riferimento orientamenti giurisprudenziali così poco univoci da aver richiesto l'intervento delle Sezioni unite della Corte di cassazione.

ANDREA GIOVANARDI

4. La riforma delle imposte indirette nel quadro della giurisprudenza di legittimità

SOMMARIO: **1.** Il d.lgs. 18 settembre 2024 n. 139: principi e criteri direttivi. – **2.** L'imposta sulle successioni e sulle donazioni: l'obbligo di autoliquidazione. – **3.** I casi di esclusione dell'imposta sulle successioni e donazioni: il trasferimento di aziende e di partecipazioni sociali. – **3.1.** L'abolizione del coacervo successorio. – **3.2.** Il coacervo donativo. Le liberalità indirette. – **4.** I trust. – **5.** L'imposta di registro: premesse generali. – **5.1.** L'autoliquidazione dell'imposta. – **5.2.** I trasferimenti di azienda o di rami di azienda. – **5.3.** Gli atti giudiziari. – **5.4.** I contratti traslativi di diritti edificatori. – **5.5.** I contratti preliminari. – **5.6.** Altri casi di esenzione.

1. Il d.lgs. 18 settembre 2024 n. 139: principi e criteri direttivi.

Il d.lgs. 18 settembre 2024 n. 139, pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 2 ottobre 2024 n. 231, reca le disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, delle imposte sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e di altri tributi indiretti diversi dall'Iva.

Il decreto è stato emanato in attuazione dei *principi e dei criteri direttivi* stabiliti dall'art. 10 della legge delega 9 agosto 2023, n. 111, tra i quali meritano di essere segnalati: a) la razionalizzazione della disciplina dei singoli tributi indiretti diversi dall'Iva; b) la previsione di un sistema di autoliquidazione per l'imposta sulle successioni e donazioni; c) la revisione delle modalità di applicazione dell'imposta di registro sugli atti giudiziari, con la previsione della preventiva richiesta del tributo al soccombente; d) la semplificazione della disciplina in tema di imposta di bollo e dei tributi speciali; e) la riduzione e semplificazione degli

adempimenti e delle modalità di pagamento a carico dei contribuenti, anche mediante l'introduzione di soluzioni tecnologiche e il potenziamento dei servizi telematici.

Le modifiche, sebbene il decreto sia entrato in vigore in data 3 ottobre 2024 (art. 11), hanno tendenzialmente effetto a partire dal 1° gennaio 2025 per gli atti pubblici formati, gli atti giudiziari pubblicati o emanati, le scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire da tale data, nonché per le successioni aperte e per gli atti a titolo gratuito stipulati a partire da questa stessa data¹. Lo slittamento degli effetti dipende dalla necessità di consentire all'Agenzia delle Entrate di allestire i sistemi informatici e digitali e di aggiornare quelli occorrenti per l'espletamento delle funzioni relative alla registrazione degli atti e, per l'effetto, al fine di porre i contribuenti nelle condizioni di adempiere alle obbligazioni

¹ Per una prima disamina v. CIPOLLA, *Modifiche in vigore dal 1° gennaio 2025 per "calibrare" i nuovi adempimenti*, in *GDir*, Il Sole 24 ore, 2024, 43, 58 ss.

derivanti dal decreto. Tuttavia, gli interventi del legislatore sono volti per lo più a meglio chiarire il significato di formulazioni più o meno ambigue, cristallizzando in norme espresse alcune delle soluzioni interpretative già accolte dalla giurisprudenza e/o dalla prassi amministrativa, sicché, nell'analisi dei singoli istituti, si evidenzierà quali di essi ha natura meramente interpretativa e, quindi, efficacia retroattiva.

All'indomani dell'entrata in vigore del d.lgs., l'Associazione fra le società italiane per azioni (Assonime) ha adottato, in data 27 novembre 2024, la circ. n. 22, con l'intento di illustrare le disposizioni di maggiore interesse per le imprese in materia di imposte di registro e di successione e donazione.

2. L'imposta sulle successioni e sulle donazioni: l'obbligo di autoliquidazione.

Al fine di accelerare la riscossione del tributo, la principale novità contenuta nel decreto risiede nell'introduzione (v. artt. 27 e 33) dell'obbligo, a carico dei soggetti obbligati (eredi e legatari), di autoliquidare e versare l'imposta, non diversamente da quanto, ormai a regime, è previsto per altri tributi (quali, per tutti, le imposte sui redditi, l'Iva, le imposte ipotecarie, catastali e di bollo e le tasse ipotecarie). In passato, invece, premesso che l'Ufficio, dopo aver effettuato un controllo formale della dichiarazione di successione, doveva notificare agli eredi e legatari un avviso di liquidazione entro tre anni dalla data di presentazione della dichiarazione (con l'invito a pagare entro 60 giorni), la liquidazione veniva effettuata spesso dopo un arco temporale lungo e non di rado in prossimità del termine triennale di decadenza.

Ne consegue che ora l'Agenzia delle Entrate sarà tenuta a controllare la correttezza degli adempimenti eseguiti dai contribuenti (in realtà, il controllo avrà ad oggetto sia il dichiarato che il pagato) anche attraverso sistemi automatizzati, onde correggere eventuali errori (materiali o di calcolo) o irregolarità ed escludere le passività per le quali non sussistono le condizioni per la loro deducibilità o le passività, gli oneri e le detrazioni (esposti in dichiarazione) non previsti o non risultanti dai documenti prodotti (in allegato alla dichiarazione).

Viene in tal modo introdotto un sistema di riscossione spontanea del tributo cui farà seguito, eventualmente, il recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria del maggior tributo in via di riscossione coattiva.

È opportuno ricordare che, mentre è *principale* l'imposta autoliquidata dai soggetti obbligati al pagamento e quella liquidata dall'Agenzia delle Entrate a seguito del controllo della regolarità dell'autoliquidazione (è il caso di specie), è, invece, *complementare* l'imposta o maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica.

Con l'entrata in vigore del decreto, l'*iter* sarà il seguente:

- 1) la dichiarazione di successione (alla quale non dovranno più essere allegati gli estratti catastali relativi agli immobili caduti in successione) dovrà essere presentata (*recte*, inoltrata telematicamente) entro dodici mesi dall'apertura della stessa (che coincide con la data della morte del defunto, *ex art. 456 c.c.*), ferma restando la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa al fine di correggere errori e/o omissioni;
- 2) l'autoliquidazione dovrà avvenire, quanto alle imposte ipocatastali e di bollo, al momento dell'invio telematico della

dichiarazione e, quanto all'imposta sulle successioni, entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione² (art. 37, comma 1, TUS: ciò anche in caso di presentazione della dichiarazione sostitutiva o integrativa di cui all'art. 28, comma 6, del decreto) e, comunque, entro un anno dalla data del decesso³; i soggetti obbligati al pagamento autoliquideranno l'imposta in base alla dichiarazione della successione, anche se presentata dopo la scadenza del relativo termine ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio;

- 3) l'adempimento degli obblighi di dichiarazione e di pagamento ad opera di uno dei soggetti obbligati libera, ai sensi degli artt. 28, comma 4, e 33, gli altri;
- 4) la notifica dell'eventuale avviso di liquidazione per maggiore imposta principale (maggiorata delle sanzioni, pari al 30% dell'imposta non versata) dovrà avvenire⁴, a pena di decadenza, entro due anni dall'invio della dichiarazione;
- 5) il pagamento dell'imposta liquidata dall'Ufficio dovrà intervenire entro 60 giorni.

Occorre, peraltro, tener presente che, nel caso di trust (v. § 4) testamentari, il *trustee* è obbligato alla presentazione della dichiarazione di successione, con la quale dovrà specificare che determinati beni non sono oggetto di tassazione immediata, ma lo saranno solo al momento dell'attribuzione in favore dei beneficiari finali.

Vi sono degli specifici eventi che comportano uno slittamento del termine (art. 31, comma 2, TUS)⁵. I principali sono i seguenti:

- nel caso in cui sia stato nominato, in seguito all'apertura della successione, un rappresentante legale degli eredi o dei legatari o dei chiamati all'eredità, un curatore dell'eredità giacente, un trustee oppure un esecutore testamentario: i dodici mesi decorrono dalla data in cui questi hanno avuto notizia legale della loro nomina;
- nel caso di liquidazione giudiziale a carico del defunto in corso al momento dell'apertura della successione o in caso di dichiarazione di liquidazione giudiziale dichiarata entro i successivi sei mesi dal decesso: i dodici mesi decorrono dalla data di chiusura della procedura di liquidazione giudiziale;
- nel caso in cui i beneficiari siano stati immessi nel possesso temporaneo dei beni della persona assente: i dodici mesi decorrono dalla data di immissione nel possesso dei beni;
- nel caso in cui l'eredità è accettata con beneficio d'inventario entro dodici mesi dalla scadenza del termine per la formazione dell'inventario;

² È consentito, ovviamente, il pagamento contestualmente alla dichiarazione di successione.

³ Se la dichiarazione di successione è presentata in ritardo, ma non oltre il termine previsto per il pagamento dell'imposta, è possibile optare per il pagamento successivo (purché entro il suddetto termine di 90 giorni) (Istruzioni 1, 48, approvate con Decreto del direttore dell'agenzia delle entrate del 13 febbraio 2025, prot. 47335/2025). Se la dichiarazione è presentata oltre il termine previsto per il pagamento dell'imposta si deve necessariamente optare per il pagamento contestuale (Istr. 1, 48).

⁴ Cfr. Cass., sez. un., 17 dicembre 2021, n. 40543, in *B.T.I.*, 2002, 5, 93, con nota di CARMINEO, che ha ribadito, in tema di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art. 60 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

⁵ V. SANTARCANGELO, *L'autoliquidazione delle imposte nella dichiarazione di successione*, su *Ilquotidianogiuridico.it*, 17.3.2025.

- nel caso di rinuncia all'eredità o al legato, i dodici mesi decorrono dalla data della rinuncia o dalla diversa data in cui gli altri obbligati dimostrino di averne avuto notizia.

Gli artt. 27 e 33 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che introducono l'autoliquidazione dell'imposta hanno natura innovativa, con la conseguenza che si applicano solo a partire dal 1° gennaio 2025.

Anche all'indomani della riforma, permane un contrasto in giurisprudenza in ordine alla questione sul se, disposta la *sospensione cautelare dell'avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni in materia di imposta di successione*, possa darsi seguito agli atti successivi, inclusa la notifica della cartella che veicola il ruolo o la presa in carico. Invero, a fronte di un orientamento (Cass., sez. V, 15 ottobre 2024, n. 26801⁶), che si lascia preferire, a mente del quale l'amministrazione dovrebbe, in siffatta evenienza, adottare tutti i provvedimenti interni di segno e direzione contrari alla prosecuzione dell'esecuzione in attesa della pronuncia sul merito della lite o della revoca della sospensione giudiziale, con la conseguenza che la eventuale cartella di pagamento emessa, ove impugnata, dovrebbe essere annullata, se ne pone un altro (Cass., sez. VI-V, 28 settembre 2020, n. 20361⁷), secondo cui la sospensione dell'atto impositivo, concernendo l'esecuzione, non spiegherebbe effetti diretti sulla cartella di pagamento, che è atto prodromico dell'esecuzione ed ha carattere meramente consequenziale agli avvisi di accertamento, di guisa che la cartella, ove impugnata, dovrebbe essere a propria volta oggetto di richiesta di sospen-

sione, qualora la parte ritenesse che possa derivarle un danno grave ed irreparabile.

Rappresenta, invece, un principio ormai consolidato quello secondo cui il *curatore dell'eredità giacente*, in quanto soggetto obbligato, ai sensi degli artt. 28, comma 2, e 31 del d.lgs. n. 346/1990, alla presentazione della dichiarazione di successione, è tenuto, ai sensi dell'art. 36, commi 3 e 4, dello stesso d.lgs., al pagamento del relativo tributo, nei limiti del valore dei beni ereditari in suo possesso, sui quali cade la responsabilità patrimoniale⁸.

3. I casi di esclusione dell'imposta sulle successioni e donazioni: il trasferimento di aziende e di partecipazioni sociali.

La riforma ha introdotto dei casi di esclusione dall'imposta nell'ambito dei *processi di trapasso generazionale*.

La legge 27 dicembre 2006, n. 296, inserendo il comma 4-ter nell'art. 3 del d.lgs. n. 346/1990, ha introdotto un'agevolazione consistente nell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dei trasferimenti ai discendenti e al coniuge, sia *inter vivos* che *mortis causa*, anche tramite i patti di famiglia di cui all'art. 768-bis c.c., di aziende e rami di aziende, nonché per i trasferimenti di quote ed azioni di società. Quanto a queste ultime, se si tratta di società di capitali, l'agevolazione spetta solo quando, attraverso la successione o la donazione, sia

⁶ Su www.cortedicassazione.it.

⁷ Su www.cortedicassazione.it.

⁸ Cass., sez. V, 15 luglio 2009, n. 16428, su <https://www.fiscooggi.it>, Cass., Sez. V, 18 ottobre 2024, n. 27081, su <https://def.finanze.it>, e Cass., sez. V, 8 novembre 2024, n. 28869, su www.cortedicassazione.it.

acquisito o integrato il controllo della società ai sensi dell'art. 2359, n. 1, c.c. (attraverso il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria).

In passato⁹, la locuzione “integrato il controllo” si riteneva (cfr. le risposte ad interpello n. 497 del 2021 e n. 72 del 2024) che fosse riferibile al caso in cui un socio di minoranza avesse conseguito, a seguito della devoluzione di altre quote o azioni, una posizione di controllo *ex art.* 2359 c.c. (le ipotesi, cioè, di trasferimento di partecipazioni di per sé di controllo o di trasferimento di partecipazioni che, sommate a quelle di minoranza già detenute in precedenza, permettessero all'assegnatario di conseguire il cinquanta% più uno dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, vale a dire, il c.d. controllo di diritto), e non anche all'ipotesi di trasferimenti operati in favore di un socio già titolare *ex ante* di una partecipazione maggioritaria (che, per l'effetto, veniva consolidata). Quanto ai trasferimenti d'azienda in ambito familiare, si prevede, invece, ora che, in ipotesi di trasferimento a favore dei discendenti e del coniuge di quote sociali e azioni di società di capitali e di cooperative, il beneficio dell'esclusione dalla tassazione si applichi non solo quando, per effetto del trasferimento, sia acquisito per la prima volta il controllo di diritto (secondo quanto previsto dal codice civile), ma anche quando (per evitare altrimenti non giustificabili disparità di trattamento), attraverso la trasmissione ereditaria o la donazione, sia incrementata la partecipazione (si pensi

al passaggio dal 51% all'80%) e, con essa, il preesistente controllo¹⁰.

In particolare, l'art. 73, comma 1, lett. a), precisa definitivamente che l'esclusione dall'imposta opera non solo nel caso sia acquisito il controllo riguardo le società di capitali residenti (ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.), ma anche quando “sia integrato un controllo già esistente”, vale a dire allorquando un familiare (erede, legatario o donatario) sia già titolare di una percentuale di maggioranza, avendo questi i poteri per esercitare, evidentemente, il controllo sulla gestione societaria. Invero, chi ha già il controllo dispone dei diritti che consentono i diritti di voto in maggioranza e un successivo incremento muta la percentuale, ma non lo *status* di socio di maggioranza¹¹.

Il beneficio spetta solo a quelle quote che garantiscono (direttamente o indirettamente; per ris. 26 luglio 2010, n. 75/E, l'acquisizione del “controllo utile” per accedere all'esenzione può avvenire anche in via indiretta mediante veicoli societari spesso funzionali ad una migliore razionalizzazione della struttura proprietaria) il controllo di una società di capitali che svolge effettiva attività imprenditoriale.

Cass., sez. V, 28 febbraio 2023, n. 6082¹², ha chiarito che l'esenzione prevista dall'art. 3, comma 4-*ter*, del d.lgs. n. 346/1990, presupponendo non solo l'acquisizione del controllo della società e la sua detenzione per almeno un quinquennio, ma anche l'e-

⁹ RAPONI - TASSANI, *Soluzioni fiscali per la circolazione gratuita dell'azienda*, in *Problematiche giuridiche e fiscali in tema di trasferimento di azienda. Atti del Convegno tenutosi a Roma il 23 e il 24 aprile 2010*, in *Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato*, 2010, 3.

¹⁰ MASTROIACOVO, *La razionalizzazione delle agevolazioni sul passaggio generazionale dell'azienda*, in *Trusts*, Servizi per il trust srl, 2024, 881.

¹¹ TASSANI, *L'agevolazione per i passaggi generazionali di aziende e società*, in *Successione, donazione e registro - Guida alle novità e alla disciplina dopo il Dlgs 139/2024*, in *Il Sole 24 ore*, 2024.

¹² In *RGT*, 2023, 7, 598, con nota di TASSANI.

esercizio dell'impresa da parte della società partecipata, non spetta in caso di donazione ai figli di partecipazioni sociali in società di mero godimento immobiliare, poiché il trasferimento del controllo di società, che non hanno un'effettiva ed operativa attività economica (v. *postea*), non è equivalente al trasferimento di un'azienda.

L'agevolazione resta subordinata al mantenimento del controllo da parte degli aventi causa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

Così intesa, la disposizione non sembra avere una portata innovativa rispetto a quella precedente, atteso che sembrerebbe limitarsi a precisare il concetto di "controllo" come presupposto dell'assunzione del beneficio. Tuttavia, non manca chi¹³ ritiene che l'indicata precisazione sia comunque opportuna, in quanto in linea con la finalità che intende perseguire il regime del Realizzo Controllato *ex art.* 177, comma 2, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917; norma che ha la finalità di consentire la costituzione di una holding in neutralità fiscale mediante il conferimento delle quote di una società operativa, a condizione che l'incremento del patrimonio netto della neo-holding non ecceda il valore di carico fiscale in capo al conferente, o ai conferenti.

L'Agenzia delle Entrate¹⁴ aveva affermato che «il requisito del controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile possa essere validamente integrato anche se l'acquisto (*rectius*: il conferimento) delle partecipazioni proviene da più soci titolari di quote della società conferita [...]». Nel solco di tale im-

postazione si è poi inserita la Cassazione¹⁵, affermando che la integrazione del controllo può avvenire «anche quando i beneficiari detenevano parte delle quote sociali che, sommate a quelle trasferite, conferiscono il controllo della società». È il caso degli acquisti fatti da più coeredi che (titolari evidentemente di quote *pro capite* inferiori alla partecipazione di controllo) gestiscono la partecipazione con un rappresentante comune. In tal senso si era pronunciata anche l'Agenzia delle Entrate con Interpello n. 38/2020.

Lo stesso beneficio si applica altresì in ipotesi di trasferimento di azienda o di "altre quote sociali", per tale ultime dovendosi intendere i trasferimenti delle quote di società di persone residenti (ivi comprese le società semplici, le quali ultime rappresentano il modello societario base previsto dal nostro ordinamento, principalmente utilizzato nei casi di esercizio in comune di un'impresa agricola o di un'attività professionale, e che possono svolgere esclusivamente attività non commerciali), nonché quelli di quote sociali o azioni (e, è da presumere, pur non essendo espressamente previsto, di aziende) estere (cioè non residenti nel territorio dello Stato), ma limitatamente a quelle che hanno (a) sede in zona UE ovvero (b) in Paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (cd. "*white list*"), ai sensi delle disposizioni dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, e solo al ricorrere delle medesime condizioni dettate dal legislatore nazionale con riferimento alle partecipazioni in società residenti in Italia. In passato, invece, una parte della dottrina¹⁶ aveva ritenuto

¹³ PICCIOLI, *Trapasso generazionale, no imposta se l'eredità già possiede il controllo*, su *GDir.*, 2024, 43, 65 ss.

¹⁴ Cfr. Risposta all'interpello n. 315/2020 su art. 11, comma 1, lett. a), l. 27 luglio 2000, n. 212. *Scambio di partecipazioni mediante conferimento* - Art. 177, comma 2-bis, TUIR 917/1987.

¹⁵ Cass., sez. V, 17 marzo 2021, n. 7429, su <https://trustdipartecipazioni.it>, e Cass., sez. V, 9 luglio 2024, n. 18732, su www.cortedicassazione.it.

¹⁶ FERRARA, *Imposta di successione e donazione: quali i requisiti per l'esenzione nei trasferimenti d'azienda?*, su

maggiormente rispondente alla formulazione letterale della disposizione in questione l'interpretazione volta ad accordare l'esonero a tutti i trasferimenti di imprese che fossero avvenuti mediante successione *mortis causa* o per donazione nella titolarità di azioni o quote di partecipazioni in società, ovunque localizzate¹⁷.

Del resto, se così non fosse, verrebbe lesa la libertà di stabilimento di iniziative economiche nel territorio dell'Unione, assicurata dall'art. 49 TFUE già art. 43 del Trattato CE, giacché i residenti in Italia, che esercitano direttamente o indirettamente – cioè mediante società controllate – attività di impresa nel territorio di un altro Stato membro verrebbero a trovarsi in una posizione deteriore rispetto a quella dei residenti che esercitano detta attività in Italia.

Quanto alle società di persone, non richiedendosi, a differenza delle società di capitali, il requisito del 'controllo', l'esenzione compete anche qualora venga acquisita, in conseguenza del trasferimento, una quota minoritaria all'interno della società.

In siffatta evenienza il beneficio spetta a condizione che gli aventi causa detengano la titolarità delle partecipazioni sociali per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Il beneficio è, dunque, subordinato al solo mantenimento quinquennale della "titolarità" del diritto sulla quota e, in alcun modo, alla prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa¹⁸.

Avuto riguardo alla *tipologia di attività che deve essere svolta dalla società le cui partecipazioni vengono trasferite* usufruendo del regime di esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, secondo un orientamento rigoroso, dovrebbe trattarsi di una realtà imprenditoriale (un'azienda o una società di famiglia) produttiva (cioè che esercita effettivamente attività d'impresa). L'Agenzia delle Entrate sembra aver preso posizione a sostegno di tale interpretazione restrittiva, ritenendo, con la Risposta ad Interpello n. 552 del 2021, che occorra la sussistenza di un'azienda di famiglia, intesa quale realtà imprenditoriale produttiva meritevole di essere tutelata anche nella fase del suo passaggio generazionale, anche per evitare una conseguente perdita dei posti di lavoro e ulteriori ripercussioni sul tessuto economico. In quest'ottica, resterebbe escluso il trasferimento di partecipazioni in società "senza impresa", in cui siano state veicolati beni non costituenti azienda (denaro, fabbricati, terreni, titoli), o di partecipazioni in società immobiliari, che non svolgono attività d'impresa¹⁹. Alla stessa stregua, non sarebbe applicabile l'esenzione neppure al trasferimento dei soli beni immobili²⁰. Tuttavia, a ben vedere, alla luce dell'attuale formulazione dell'art. 73, l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni dovrebbe essere

Ilquotidianogiuridico.it, 24 aprile 2023.

¹⁷ La Corte costituzionale, del resto, con la sentenza n. 120 del 2020, non sembrava che avesse limitato il beneficio ai soli trasferimenti che interessano società residenti nell'Unione.

¹⁸ In questo senso Cass., sez. V, 23 febbraio 2023, n. 5674, in *Trusts*, 2023, 5, 864, con nota di PARATORE, ha affermato che l'esenzione di cui all'art. 3, comma 4-ter, terzo periodo, del d.lgs. n. 346/1990 si applica anche per le partecipazioni in società residenti in altro Stato nell'Unione Europea alle stesse condizioni normativamente

stabilite per il passaggio di quote o azioni di società residenti in Italia e, cioè, che con il trasferimento sia integrato o mantenuto, da parte degli aventi causa, il controllo di diritto sulla società partecipata e che gli stessi si impegnino a mantenere il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo apposita dichiarazione contestuale alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione.

¹⁹ In argomento FOGLIA - CECCHI, *Esenzione da imposta sulle donazioni per il trasferimento di quote sociali: prevale l'interpretazione 'teleologica'*, in *CT*, 2023, 5.

²⁰ DI TANNA - GRECO - ZAMBELLI, *Passaggi generazionali esenti: stretta sulle immobiliari*, in *Il fisco*, 2024, 9, 885.

riconosciuta anche nel caso di trasferimenti di quote sociali e azioni di società holding o di società immobiliari, purché consentano al beneficiario di mantenere il “controllo” sulla società per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento. Del resto, argomentando *a contrario*, non mancano esempi di disposizioni espresse che limitano la portata di agevolazioni, analoghe a quella in commento, nel senso preteso dalla Cassazione: il riferimento è, ad esempio, alla riduzione prevista dall’art. 25, comma 4-*bis*, del TUS dell’imposta afferente alle aziende, quote di società di persone o beni strumentali ubicati in Comuni montani con meno di cinquemila abitanti o nelle frazioni con meno di mille abitanti (anche se situate in comuni montani di maggiori dimensioni), trasferiti al coniuge o al parente entro il terzo grado del defunto, «a condizione che gli aventi causa proseguano effettivamente l’attività imprenditoriale per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento»²¹.

Anche per il trasferimento di aziende il beneficio si applica purché i beneficiari proseguano l’attività di impresa per un periodo di cinque anni dalla data del trasferimento.

Gli aventi causa sono tenuti a formalizzare, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all’atto di donazione o al patto di famiglia, l’impegno a continuare l’attività o a detenere il controllo o a mantenere la titolarità del diritto, fermo restando che, qualora poi tali condizioni non vengano rispettate, alla decadenza del beneficio seguirà l’applicazione dell’imposta con i relativi interessi di mora e della sanzione amministrativa di cui

all’art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (pari al 30% dell’importo non pagato).

3.1. L’abolizione del coacervo successorio.

L’abolizione del coacervo “successorio” [vale a dire, della riunione fittizia del valore attualizzato delle donazioni effettuate in vita dal *de cuius* agli eredi e legatari (cd. *donatum*) con il valore dell’asse ereditario (cd. *relictum*) ai fini della determinazione delle aliquote applicabili e del calcolo delle franchigie] è stata realizzata formalmente con l’abrogazione del comma 4 dell’art. 8 del TUS. Su tale aspetto si era espressa già l’Agenzia delle Entrate con C.M. 29/E del 19 ottobre 2023, recependo integralmente l’orientamento consolidato della Cassazione²² che aveva ritenuto il coacervo successorio istituto implicitamente abrogato per incompatibilità con il nuovo sistema delle aliquote proporzionali (v. art. 69 legge n. 342 del 2000, che ha sostituito il sistema delle aliquote progressive per scaglioni).

Ne deriva che tale istituto non può più essere applicato (dovendosi, in particolare, per la base imponibile escludersi il *donatum* dalla perimetrazione del *relictum*) né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie, le quali dipenderanno dal valore dei beni e dal rapporto di coniugio o di parentela tra disponente e beneficiario all’atto del trasferimento.

Il valore – peraltro attualizzato – delle donazioni fatte in vita dal defunto a favore di

²¹ Il rilievo è di FERRARA, *Imposta di successione e donazione: quali i requisiti per l’esenzione nei trasferimenti d’azienda?*, cit.

²² Per tutte, cfr. Cass., sez. V, 6 dicembre 2016, n. 24940, in *CT*, 2017, 8, 613, con nota di GHINASSI, e Cass., sez. V, 4 febbraio 2020, n. 22738, su www.cortedicassazione.it; in dottrina, FEDELE, *Ha ancora un senso il coacervo delle donazioni? La difficile conciliazione di dati testuali ed esigenze sistematiche*; in *RDT*, 2017, 235.

eredi e legatari non verrà, pertanto, più conteggiato in sede successoria né ai fini della determinazione delle aliquote applicabili, né ai fini del calcolo delle franchigie. Sul piano pratico, ciò comporta che alla data di apertura della successione i chiamati all'eredità che abbiano beneficiato di donazioni in vita dal *de cuius* conservano inalterata la totale fruibilità delle franchigie che il TUS prevede a loro favore (ad esempio, per il coniuge la franchigia è di euro 1.000.000), con un innegabile beneficio a favore degli eredi.

La norma in esame ha natura meramente interpretativa, atteso che, come si è detto, non fa altro che abrogare esplicitamente il coacervo successorio, in linea con un orientamento ormai consolidato della Cassazione, cui aveva fatto seguito l'adeguamento dell'Agenzia delle Entrate.

3.2. Il coacervo donativo. Le liberalità indirette.

Viene, invece, mantenuto, con l'attuale art. 57 del TUS (intitolato "Donazioni anteriori"), l'istituto del coacervo donativo agli effetti del calcolo delle franchigie di esenzione e, cioè, la riunione fittizia del valore attualizzato delle donazioni anteriormente effettuate dal donante a favore del (medesimo) donatario (cd. *donatum ante mortem*) con il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione (*donatum proprium*).

Pertanto, con riferimento all'imposta di donazione, il coacervo rimane in vita al solo fine di valutare se il donatario abbia già, attraverso precedenti donazioni (anche indirette, ai sensi dell'art. 58, comma 5, TUSD), esaurito la propria franchigia rispetto al donante.

Ai fini della determinazione delle aliquote dell'imposta sulle donazioni secondo la disciplina di cui al d.p.r. 26 ottobre 1972, n.

637, deve applicarsi il principio del coacervo dei valori di tutte le donazioni intervenute, anche se con atti distinti, tra il medesimo donante e lo stesso donatario, in base al richiamo dell'art. 55 del d.p.r. citato all'art. 7 dello stesso decreto; né, per l'operatività di detto principio, è necessario che si apra la successione del donante, giacché tale presupposto è del tutto estraneo all'applicazione dell'imposta sulle donazioni²³. Ancora meno restrittiva è Cass., sez. I, 6 marzo 1992, n. 2722²⁴, secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle donazioni, il cumulo dei valori di più donazioni è previsto dall'ordinamento solo se le donazioni risultino effettuate con un unico atto, anche se a favore di donatari diversi (art. 55 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 637), oppure se disposte con atti distinti, purché a favore del medesimo donatario che sia erede o legatario (art. 7 del d.p.r. citato), con la conseguenza che non può trovare applicazione nel caso di donazioni disposte con atti distinti ed a favore di soggetti diversi.

Il trasferimento di beni, sia per donazione che per atto a titolo gratuito, qualora sia di valore inferiore alla franchigia, sconta in ogni caso l'imposta in misura fissa.

Vanno comunque escluse dalla base di computo dell'art. 57 le donazioni di modico valore, quelle fatte in costanza di usi, quelle soggette a tassa fissa di registro (euro 200) e quelle remuneratorie.

Resta da domandarsi se le *liberalità collegate* (vale a dire, quelle che realizzano un collegamento negoziale in cui si individua un negozio-mezzo – ad esempio, adempimento del terzo – e un negozio-fine – li-

²³ Cass., sez. V, 23 maggio 2001, n. 7018, in *Il fisco*, 2001, 29, 9985.

²⁴ In *GC*, 1992, 6, 1462 (conf. Cass., sez. I, 1° settembre 1998, n. 8675, su <https://www.altalex.com>).

beralità -; il negozio indiretto, dunque, è il risultato del collegamento tra i due negozi) debbano essere considerate alla stregua di “donazioni pregresse” da indicare nel nuovo atto di donazione a termini dell’art. 57 TUSD. Se si valorizzasse il dato testuale dell’art. 57, comma 1, che non prevede espressamente le liberalità collegate tra quelle escluse, si porrebbe alla conclusione che le stesse dovrebbero essere ritenute oggetto del coacervo donativo. In senso contrario, però, è possibile osservare che l’art. 1, comma 4-bis, non richiede, al fine dell’esclusione da tassazione della liberalità, uno specifico rapporto di coniugio o parentela tra le parti, risultando sufficiente il collegamento della liberalità medesima all’atto di trasferimento immobiliare o d’azienda²⁵. D’altra parte, se si sposasse la tesi della giuridica rilevanza delle liberalità collegate ai fini del coacervo donativo, la donazione indiretta fatta ad un estraneo (che non è dal sistema ritenuto meritevole di franchigia e che anzi dovrebbe scontare la massima delle aliquote) non sconterebbe l’imposta, mentre la donazione fatta ad un soggetto che avrebbe astrattamente diritto a una franchigia finirebbe, per assurdo, per essere tassata per effetto del coacervo quando applicabile²⁶. In quest’ottica, nel silenzio del legislatore, le liberalità indirette collegate di cui all’art. 1, comma 4-bis, TUSD non dovrebbero avere rilevanza giuridica ai fini del coacervo donativo e, pertanto, nessuna menzione è dovuta.

In termini generali, l’imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all’estero. Se alla data della donazione il donante non è residente in Ita-

lia, l’imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti sul territorio italiano.

Sempre in termini generali, si ha donazione indiretta, o atipica, quando le parti, per conseguire l’arricchimento del donatario e il depauperamento del donante, fanno ricorso a schemi negoziali diversi dalla donazione, che ugualmente consentono di produrre, in via mediata, effetti economici di liberalità. Per perseguire tale risultato si possono utilizzare atti materiali o negozi giuridici che perseguono scopi tipici diversi dalla donazione diretta, ma che consentono di attuare, in via indiretta, l’arricchimento del donatario senza corrispettivo²⁷. In ogni caso, deve trattarsi di liberalità non soggetta alla forma solenne *ad substantiam*.

In base agli artt. 1, comma 4-bis, e 56-bis del TUS, non sono soggette a tassazione le donazioni/liberalità collegate ad atti di acquisto di immobili o cessioni di aziende per cui sia dovuta l’IVA, ovvero l’imposta di registro in misura proporzionale (cc.dd. *donazioni indirette* o liberalità diverse dalle donazioni; ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento – del donatario – correlato ad un impoverimento – del donante – senza l’adozione della forma solenne del contratto di donazione tipizzato dall’art. 769 c.c.). Ciò, in termini concreti, significa che, se vi è una donazione di danaro da padre a figlio diretta all’acquisto di un immobile che sconta l’imposta di registro in misura proporzionale (ovvero l’IVA), la donazione è a tassa fissa e non rientra nel computo dell’art. 57 del TUS agli effetti del calcolo della franchigia²⁸. In particolare, non vi è un obbligo ge-

²⁵ GHINASSI, *L’istituto del coacervo nella nuova imposta sulle successioni e donazioni*, in *RT*, 2007, 3, 737.

²⁶ COSÌ BENZI, *La riforma dell’imposta sulle successioni e donazioni: prime note teorico-pratiche*, in *Ilquotidianogiuridico.it*, 2025.

²⁷ CARNEVALI, *Le donazioni*, in *Tratt. Rescigno*, 6, II, 2a ed., Torino, 1997, 601.

²⁸ SABBÌ, *Profili evolutivi della tassazione delle liberalità indirette e informali (e degli atti a titolo gratuito) alla ricerca di un coerente*

neralizzato di registrazione delle donazioni indirette risultanti, anche in via di enunciazione, da atti soggetti a registrazione, sussistendo invece un potere di accertamento e tassabilità delle donazioni indirette non formalizzate nei casi previsti dall'art. 56-bis del d.lgs. 346/1990. L'art. 1, comma 4-bis, del d.lgs. n. 346/1990 comporta, inoltre, che l'imposta sulle donazioni e successioni si applichi anche alle donazioni indirette, indipendentemente dall'espressa menzione della finalità liberale, salvo che il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari o il trasferimento di aziende risulti collegato ad un atto che sia già sottoposto ad IVA o imposta di registro, dovendosi in quel caso applicare il regime fiscale relativo al "negozio mezzo" al fine di evitare una doppia imposizione su un fenomeno sostanzialmente unitario, incentivando altresì il contribuente alla loro esteriorizzazione²⁹. Nel senso che non occorra più ricercare l'intento liberale (concetto invero piuttosto fumoso e impalpabile), indagine che in passato portava ad affermare la tassazione nei pochi casi in cui l'intento liberale veniva esplicitato nel medesimo atto negoziale, sembra ormai essere orientato il legislatore della riforma nel momento in cui ha previsto che siano colpiti con l'imposizione gli atti a titolo gratuito.

Tuttavia, occorre tener presente che l'art. 56-bis dispone che «Ferma l'esclusione delle donazioni o liberalità di cui agli articoli 742, 770, secondo comma, e 783 del codice civile, l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclu-

sivamente quando l'esistenza delle stesse risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi». In quest'ottica, Cass., sez. V, 20 marzo 2024, n. 7442³⁰, a proposito delle liberalità indirette (vale a dire, quelle fatte senza il rispetto di alcuna forma risultanti come dazioni *de facto*), ha ritenuto applicabile l'imposta di donazione, qualora il trasferimento, pur mancando l'atto scritto tra le parti, risulti da «dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi», e allorché sia superata la soglia di rilevanza fiscale³¹. Parimenti, Cass., sez. V, 3 dicembre 2020, n. 27665³², ha affermato che, ai sensi dell'art. 56-bis, comma 1, d.lgs. n. 346/1990, le liberalità diverse dalle donazioni sono sottoposte ad imposta quando siano di valore superiore alle franchigie previste e l'interessato, nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, abbia reso una dichiarazione in merito alla loro esistenza, applicandosi l'aliquota massima dell'8%, a prescindere dal rapporto di parentela del beneficiario. La tassazione scatta, infatti, solo se tali liberalità a) risultano da atti (formali) sottoposti, per loro natura, a registrazione (art. 1, comma 4-bis, primo periodo) o b) sono registrate volontariamente (art. 56-bis, comma 3) ovvero c) avendo valore superiore ad un milione di euro, la loro effettuazione viene dichiarata dal contribuente nel contesto di una procedura di accertamento di "altri" tributi (vale a dire,

e ragionevole quadro d'insieme nell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, in *RDF*, 2023, 27.

²⁹ Cass., sez. V, 12 aprile 2022, n. 11831, in *Il fisco*, 2022, 23, 2261, con nota di PICCOLO.

³⁰ In *Famiglie e diritto*, 2024, 10, 862, con nota di BENZI.

³¹ Cioè se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti; conf. Cass., sez. V, 12 gennaio 2022, n. 735, in *Il fisco*, 2022, 8, 773, con nota di PICCOLO, che ha qualificato come donazione diretta il bonifico sul conto corrente, e Cass., sez. V, 24 febbraio 2023, n. 5802, in *Il fisco*, 2023, 12, 1183, con nota di PICCOLO.

³² In *RGT*, 2021, 4, 336, con nota di RAGUCCI.

diversi da quello donativo; art. 56-*bis*, comma 1). Ad esempio, l'art. 56-*bis*, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990 ammette la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di accertare l'esistenza di tali liberalità (diverse dalle donazioni) ove l'attribuzione patrimoniale gratuita emerga nel corso di un'attività di controllo delle imposte sui redditi (dalle indagini relative alle imposte dirette possono, infatti, emergere elementi patrimoniali incompatibili con i redditi dichiarati), a condizione che la natura liberale dell'attribuzione risulti da esplicite dichiarazioni rese dal contribuente, e che sia superata una determinata soglia di rilevanza fiscale.

Apparentemente, dunque, sembrerebbe rimessa al contribuente la scelta tra il procedere alla registrazione volontaria e, quindi, alla tassazione della liberalità indiretta o informale, o attendere il futuro, ma solo eventuale, accertamento ai fini di altri tributi. Invero, la mancata dichiarazione del contribuente tesa a "confessare" l'effettuazione dell'atto liberale non donativo precluderà, di regola, a ben vedere, all'Agenzia delle Entrate la possibilità di assoggettare a imposizione la liberalità indiretta. Tuttavia, in realtà, tale scelta non è priva di conseguenze pratiche³³, atteso che, mentre se le liberalità indirette vengono registrate volontariamente si applicano le aliquote (pari, come visto, al 4, al 6 o all'8%) e franchigie (euro 1.000.000 per i trasferimenti tra coniugi e parenti in linea retta; euro 100.000 per trasferimenti effettuati tra fratelli e sorelle; euro 1.500.000 per trasferimenti eseguiti in favore di persone portatrici di handicap) di cui all'art. 56, qualora le stesse risultino da dichiarazioni rese

dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di altri tributi, troverà applicazione l'aliquota latamente sanzionatoria dell'8%, pur applicandosi le franchigie (in definitiva, l'aliquota dell'8%, di cui all'art. 56, comma 1, lett. d), si applicherebbe per la parte che eccede la franchigia, ove prevista).

Con riferimento ai confini delle liberalità indirette, si segnala che, per Cass., sez. un., 27 luglio 2017, n. 18725³⁴, il trasferimento, attraverso un ordine di bancogiro del disponente, di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario non rientra tra le donazioni indirette, ma configura una donazione tipica ad esecuzione indiretta, soggetta alla forma dell'atto pubblico, salvo che sia di modico valore, poiché realizzato non tramite un'operazione triangolare di intermediazione giuridica, ma mediante un'intermediazione gestoria dell'ente creditizio³⁵.

In tema di donazioni (non indirette), è opportuno evidenziare che:

- a) la *donazione con riserva* (accettata) *di usufrutto a favore di un terzo* comporta due distinti atti di liberalità – un trasferimento della nuda proprietà in favore del donatario ed un'offerta di donazione dell'usufrutto in favore del terzo, improduttiva di effetti fino a che non intervenga l'accettazione del terzo medesimo, prima della morte del costituente, nella prescritta forma dell'atto pubblico – i quali, pertanto, devono essere autonomamente e separatamente sottoposti ad imposizione³⁶;

³³ BENZI, *Il nodo delle liberalità indirette ed informali nella cornice della giurisprudenza di legittimità e del "riformando" tributo successorio*, in *RGT*, Wolters Kluwer Italia S.r.l., 2024, 855.

³⁴ In *DCC*, 2017, 4, con nota di VERI'.

³⁵ Sul tema delle liberalità indirette, si rinvia, per una diffusa trattazione, a ROPPO, *Le liberalità fra disciplina civilistica e norme fiscali: una sfida per il ceto notarile*, in *Notariato*, Milano, 2002, 427.

³⁶ Cass., sez. V, 14 maggio 2024, n. 13294, in *www.cortedicassazione.it*.

b) la *donazione modale a favore di un terzo determinato* costituisce una doppia donazione, l'una eseguita a favore del donatario e l'altra a favore del beneficiario, che realizza l'arricchimento patrimoniale di quest'ultimo attraverso l'intermediazione materiale del donatario, sicché le somme corrisposte al terzo in adempimento dell'onere non sono qualificabili a fini impositivi quali redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente tassabili ex art. 50 T.U.I.R.³⁷.

Le norme in tema di coacervo donativo e di tassazione delle liberalità indirette hanno carattere interpretativo e, quindi, efficacia retroattiva, recependo un indirizzo ormai consolidato in seno alla Suprema Corte³⁸.

4. I trust.

L'imposta di successione viene estesa, introducendo un'apposita e specifica disciplina, anche ai "trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione", allorché determinino arricchimenti gratuiti in favore dei beneficiari. In precedenza, invece, l'istituto, in assenza di una regolamentazione *ad hoc*, era assoggettato a tassazione indiretta per effetto della sua assimilazione ai "vin-

coli di destinazione" di cui all'art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262 (conv., con modif., dalla l. 24 novembre 2006, n. 286; nel senso che la costituzione di un trust rientrava tra i detti vincoli v. altresì la circolare n. 3/E del 2008), valorizzandosi la segregazione dei beni del disponente (*settlor*) in un patrimonio separato gestito dal *trustee*.

Ante riforma il regime impositivo di un trust era il seguente (cfr. le circolari nn. 48/E del 2007 e 3/E del 2008):

- 1) l'atto istitutivo doveva essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa;
- 2) l'atto con il quale il disponente vincolava i beni in trust doveva essere soggetto ad imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale con l'aliquota dell'8% (cd. tassazione in entrata), fatte salve, ovviamente, le aliquote diversificate e le franchigie in considerazione del rapporto di parentela tra disponente e beneficiario, al momento della segregazione.

Come è noto, tuttavia, progressivamente si è fatto strada l'orientamento favorevole a richiedere, ai fini della tassazione, l'effettivo trasferimento dei beni e dei diritti, con conseguente arricchimento (*recte*, incremento patrimoniale) del beneficiario³⁹. In quest'ottica, la dotazione degli stessi rappresentava un atto neutro, non determinando un passaggio di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta (cfr., in tal senso, anche la circolare dell'Agenzia n. 34 del 2022).

Alla luce dell'art. 4-bis, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990 (come modificato dal d.lgs. n. 139/2024), è necessario, ai fini

³⁷ Cass., sez. V, 4 aprile 2024, n. 8875, in *Il fisco*, 2024, 18, 1729, con nota di MENOZZI.

³⁸ Cass., sez. VI, 2 settembre 2014, n. 18541, su <https://www.fondazioneforensesebolognese.it>; Cass., sez. II, 17 aprile 2019, n. 10759, su <https://www.studioclaudioscognamiglio.it>, secondo cui si ha donazione indiretta di un bene anche quando il donante paghi soltanto una parte del prezzo della relativa compravendita dovuto dal donatario, laddove sia dimostrato lo specifico collegamento tra dazione e successivo impiego delle somme, dovendo, in tal caso, individuarsi l'oggetto della liberalità, analogamente a quanto affermato in tema di vendita mista a donazione, nella percentuale di proprietà del bene acquistato pari alla quota di prezzo corrisposta con la provvista fornita dal donante.

³⁹ In dottrina, LUPOLI, *Commentario alla Circolare 34/E*, in *Trusts e attività fiduciarie quaderni*, LUPOLI - TASSANI (a cura di), *Servizi per il trust srl*, 2023, 16, 69 ss.

dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, che i trust (al pari degli altri vincoli di destinazione) determinino, in capo ai beneficiari, un arricchimento gratuito. Ne deriva che l'imposta sarà applicabile solo al momento del definitivo trasferimento dei beni e diritti in loro favore (cd. tassazione in uscita). Ciò vale anche per le imposte ipotecarie e catastali, nei casi in cui i beni devoluti al trust comprendano immobili o diritti reali immobiliari.

In sintesi, il regime fiscale, ai fini delle imposte indirette, nell'arco della "vita" del trust è il seguente⁴⁰:

- a) l'atto istitutivo, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, anche quando nel medesimo atto sia disposta la dotazione patrimoniale;
- b) l'atto dispositivo, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 sopra citato, in quanto atto generalmente neutro sotto il profilo fiscale (il che giustifica l'applicazione in misura fissa anche delle imposte ipotecaria e catastale, qualora la dotazione coinvolga diritti reali immobiliari);
- c) gli atti di attribuzione dei beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale.

Il decreto recepisce, quindi, la tesi più volte sostenuta dalla Suprema Corte⁴¹, se-

condo cui in un trust la costituzione di un vincolo di destinazione non costituisce autonomo presupposto impositivo, essendo a tal fine necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e attribuzione di beni ai beneficiari finali⁴². Viene, quindi, confermata la generale irrilevanza – più precisamente – degli atti precedenti, sia nella fase di istituzione del rapporto obbligatorio in trust, sia nella fase di apposizione del vincolo di destinazione con segregazione dei beni e diritti.

Alla stessa stregua, l'atto di dotazione di immobile in favore di un fondo comune di investimento – in quanto apporto meramente strumentale in regime di segregazione patrimoniale finalizzata ad uno scopo vincolato ed eterodeterminato – non realizza un effettivo trasferimento di ricchezza e, pertanto, non è assimilabile agli atti di trasferimento di diritti reali immobiliari, previsti dall'art. 1 della prima parte della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986 e tassati in misura proporzionale⁴³.

Deve, altresì, escludersi la imposizione nei casi del trust costituito in assenza di trasferimento al trustee (cd. *trust autodichiarato*, in cui il disponente coincide con il trustee). Pertanto, gli atti di attribuzione nei confronti del beneficiario-disponente non genereranno materia imponibile, al pari degli atti di retrocessione, a prescindere dal fatto che oggetto di trasferimento siano i beni originariamente segregati o altri acquisiti nel corso della gestione del fondo in

⁴⁰ Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. 20 ottobre 2022, n. 34/E, par. 4.4, e, in dottrina, MARINO, *Il Trust e la Riforma del TUSD: tra conferme e novità*, in *Notariato*, Milano, 2024, 6, 673.

⁴¹ *Inter ceteros*, Cass., sezione V, 15 novembre 2023, n. 31857; Id., sez. VI, 28 ottobre 2021, n. 30430.

⁴² CORASANITI, *La riforma del TUSD in materia di trust*, in *Trusts*, Servizi per il trust srl, 2024, 564; TASSANI, *Il trust nel decreto di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Trusts*, Servizi per il trust srl, 2024, 936; MARINO, *Il Trust e la Riforma del TUSD: tra conferme e novità*, in *Notariato*, Milano, 2024, 673.

⁴³ Cass., sez. V, 5 febbraio 2024, n. 3218, su <https://www.rivistadirittotributario.it>.

trust. Di questo avviso è Cass., sez. V, 30 luglio 2024, n. 21358⁴⁴, a tenore della quale il cd. trust autodichiarato – caratterizzato dalla mancanza di un trasferimento patrimoniale intersoggettivo con funzione di dotazione, stante la coincidenza soggettiva tra il disponente e il *trustee* – non comporta un trasferimento imponibile, né con l’atto istitutivo del trust, né con quello di apposizione del vincolo sul patrimonio – che rimane in capo allo stesso soggetto –, ma soltanto con l’eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, la quale realizza il trasferimento effettivo di ricchezza, necessario ai fini dell’applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale, ai sensi dell’art. 53 Cost. Da non confondere con la fattispecie esaminata è quella, del tutto difforme, della risoluzione di una precedente donazione per mutuo dissenso con conseguente retrocessione dei relativi beni, la quale, integrando un nuovo contratto con contenuto uguale e contrario a quello originario e con effetti di natura retro-traslativa di un diritto reale, è espressione di autonoma capacità contributiva e va, pertanto, tassata in misura proporzionale, indipendentemente dalla pattuizione di un corrispettivo, ponendo alla base dell’imposizione il valore del bene nella sua oggettiva consistenza al momento della retrocessione, secondo la regola di cui all’art. 34 del d.lgs. n. 346 del 1990⁴⁵.

Ugualmente esclusi dalla tassazione saranno il trust gestito per realizzare un determinato fine senza indicazione di beneficiari finali (cd. *trust di scopo*) e il trust con finalità liquidatorie di partecipazioni societarie

o che realizza una segregazione patrimoniale con *funzioni di garanzia*, atteso che non realizza, in siffatte evenienze, alcun arricchimento (diretto) in favore di un terzo, laddove la costituzione del trust ed anche la devoluzione al *trustee* non realizzano da soli il presupposto di fatto del tributo. In particolare, l’art. 4-bis, ancorando la rilevanza fiscale del trust (e degli altri vincoli) ad un effetto di (stabile) arricchimento gratuito, pone al di fuori del campo applicativo dell’imposta quei trust nei quali i trasferimenti si realizzano nell’ambito di sequenze negoziali non liberali ma onerose (si pensi, appunto, ai *trust di garanzia* o con funzioni solutorie⁴⁶). Pertanto, ha ormai un avallo normativo l’orientamento giurisprudenziale⁴⁷ secondo cui l’imposta sulle donazioni non è dovuta in sede di istituzione e dotazione di *trust liquidatorio* in funzione solutoria, comportando il trasferimento (solo temporaneo) al *trustee* dei beni da liquidare e la ripartizione del ricavato ai beneficiari a dovuta soddisfazione dei loro crediti senza effettivo e stabile passaggio di ricchezza, sicché restano fiscalmente neutri in quanto meramente attuativi degli scopi di segregazione patrimoniale ed apposizione del vincolo di destinazione. Si era espressa in tale senso la prassi dell’Amministrazione Finanziaria, nella circolare n. 34/E/2022, § 4.7, con la quale, con riferimento alle attribuzioni effettuate nell’ambito di un trust liquidatorio, si ritiene che i presupposti per l’applicazione dell’imposta di donazione possano verificarsi solo “in via marginale o residuale”, se, ad esempio, dopo la liquidazione dei beni segregati nel trust ed il pa-

⁴⁴ Su <https://www.studiocastellini-notai.it>.

⁴⁵ Cass., sez. V, 17 giugno 2024, n. 16681, su <https://www.dirittobancario.it>.

⁴⁶ V. TASSANI, *Le diverse tipologie di trust tra imposizione “in entrata” ed “in uscita”*, in *Trusts*, Servizi per il trust srl, 2020, 4.

⁴⁷ Cass., sez. V, 12 gennaio 2021, n. 224, su <https://www.apps.dirittopratico.it>.

gamento di eventuali debiti del disponente, una parte del ricavato della vendita dei beni medesimi dovesse residuare e l'attribuzione di tale residuo venisse effettuata a favore di un soggetto terzo, tale da determinare un arricchimento dello stesso.

Dovrebbero rimanere escluse da imposizione anche le liberalità indirette “non attributive”, come ad esempio le spese sostenute direttamente dal trust a favore dei beneficiari (si pensi a spese mediche o scolastiche).

I trust aventi funzione di garanzia o i trust cc.dd. liquidatori o, più in generale, tutti i trust di scopo non liberali andrebbero assoggettati solo all'imposta di registro e alle eventuali imposte ipotecaria e catastale sull'atto istitutivo e sull'atto di dotazione, ove applicabili.

Resta da chiarire se rientrano nel novero della previsione normativa novellata, quali analoghi vincoli di destinazione, anche il fondo patrimoniale *ex art. 167 c.c.*, il negozio fiduciario e l'affidamento fiduciario, nonché i patrimoni destinati ad uno specifico affare previsti dall'*art. 2447 c.c.*, che non sono espressamente richiamati dalla disposizione in esame, la quale fa riferimento per vero in via generale a tali istituti, sia pure non richiamandoli nominativamente⁴⁸.

Il *recesso* o la *rinuncia definitiva di tutti i beneficiari del trust*, specificamente individuati, alla distribuzione dei beni e alla realizzazione dello scopo impresso dall'atto istitutivo, senza che questo nulla preveda al riguardo, comporta, al pari di quanto accade quando il beneficiario manchi fin dall'origine, l'impossibilità di realizzare il programma negoziale predisposto dal

disponente e il ritorno a quest'ultimo del “trust fund”, con la conseguenza che l'anticipata cessazione del trust fa venir meno il presupposto di imposta (dato dall'originaria istituzione del vincolo e dalla finale attribuzione beneficiaria) in quanto priva l'operazione della potenzialità di arricchimento gratuito da parte dei terzi, impedendo la manifestazione della capacità contributiva oggetto del tributo, mentre resta fiscalmente irrilevante l'automatica retrocessione dei beni non più segregati, in quanto mero riflesso della sopravvenuta inadeguatezza del vincolo di destinazione alla realizzazione dell'arricchimento del beneficiario⁴⁹. In tale ipotesi l'atto di rinuncia rientrerà tra gli atti da registrare in termine fisso, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, se redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ai sensi dell'*art. 11 della tariffa*, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986.

Se di regola l'attribuzione in favore del beneficiario avviene al termine del trust, non può escludersi che, sulla base del suo statuto o dell'atto di devoluzione, le attribuzioni avvengano nel corso della sua esistenza utilizzando i redditi derivanti dalla gestione degli asset patrimoniali oggetto della dotazione patrimoniale originaria. In una fattispecie del genere deve ritenersi che, mentre le attribuzioni di natura reddituale in corso d'opera siano soggette alla sola imposta sui redditi, a quelle patrimoniali finali sarà applicabile l'imposta sulle successioni e donazioni.

Con la circ. n. 34/E/2022 (§ 4.4.4) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che «[l'] eventuale spettanza di esenzioni e/o agevolazio-

⁴⁸ SUCCIO, *La riforma del testo unico sulle successioni e donazioni: linee generali e imposizione del trust*, su *Ilquotidianogiuridico.it*, 7 ottobre 2024.

⁴⁹ Cass., sez. V, 30 marzo 2021, n. 8719, in *RGT*, 2021, 8-9, 691, con nota di DAMI.

ni in capo ai beneficiari in relazione alle attribuzioni potrà essere valutata, di volta in volta, sulla base della presenza dei relativi presupposti. Ad esempio, nell'ipotesi di attribuzione al beneficiario di un bene immobile, quest'ultimo potrà richiedere l'applicazione dell'agevolazione cd. "prima casa" ai sensi dell'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in presenza dei relativi presupposti».

Sebbene tendenzialmente il beneficiario, ai fini dell'autoliquidazione dell'imposta, dovrà denunciare l'avvenuto trasferimento entro trenta giorni dallo stesso (ai sensi dell'art. 19 d.p.r. n. 131/1986), non è esclusa la possibilità, per il disponente o per il *trustee* (in caso di trust testamentario), di optare per la corresponsione della stessa in occasione di ciascun conferimento (dei beni e dei diritti) ovvero all'apertura della successione (senza quindi aspettare il trasferimento dei beni ai beneficiari; *ex art. 4-bis*, comma 3, d.lgs. 346/1990). Ciò consentirebbe, da una parte, ai contribuenti di pianificare eventuali devoluzioni in applicazione di una disciplina "certa" (limitando il rischio che il carico impositivo per le successioni e le donazioni - come noto, particolarmente favorevole in Italia - diventi più gravoso al momento del trasferimento finale dei beni) e di sollevare i beneficiari dall'onere di pagamento del tributo; dall'altro, all'Erario di incassare anticipatamente l'imposta dovuta senza dover attendere l'eventuale (spesso molto distante nel tempo) trasferimento dei beni e diritti ai beneficiari da parte del *trustee*.

È previsto espressamente che tale previsione si applichi anche ai trust già istituiti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, ovviamente sempre che non sia avvenuta ancora l'attribuzione ai beneficiari. Interpretando letteralmente l'ultimo comma dell'art. 4-bis TUSD, la nuova disci-

plina sul trust (che prevede, in particolare, la possibilità di optare per la "tassazione in entrata") avrà effetto dal 1° gennaio 2025, ma si applicherà anche ai trust istituiti prima del 3 ottobre 2024 (e, chiaramente, a quelli istituiti dopo il 31 dicembre 2024). Rimarrebbero, invece, fuori dal campo d'applicazione delle neo introdotte disposizioni i trust istituiti tra il 3 ottobre 2024 e il 31 dicembre 2024⁵⁰.

Il problema dell'obbligo di denuncia si pone non già quando l'attribuzione si realizza attraverso un atto soggetto a registrazione formato o ricevuto da un responsabile d'imposta (che - secondo gli ordinari meccanismi impositivi - provvederà alla registrazione e liquidazione del tributo), ma quando l'attribuzione patrimoniale si sostanzia in un comportamento materiale del contribuente o, comunque, in un atto non soggetto a registrazione.

Nel caso in cui il disponente o il *trustee* versino il tributo anticipatamente al momento del conferimento dei beni o dell'apertura della successione (e l'imposta sia, di conseguenza, liquidata avendo riguardo al valore dei beni al momento del conferimento ed al rapporto esistente tra disponente e beneficiario), la base imponibile, le franchigie e l'imponibile sono calcolati sulla base della situazione esistente (ivi compreso il rapporto tra il disponente ed il beneficiario) alle suddette date. Si applica, peraltro, l'aliquota più elevata senza tener conto delle franchigie, ogniqualvolta non sia possibile (si pensi a "tutti i figli, anche nascituri") determinare nemmeno la categoria (la locuzione "categoria dei beneficiari" intende chiarire che, al momento del conferimento dei beni ovvero all'apertura della successione, deve risultare

⁵⁰ MARINO, *Il Trust e la Riforma del TUSD: tra conferme e novità*, cit.

individuata la classe di parenti o affini per i quali la tassazione – aliquota e franchigia – è omogenea) dei beneficiari, nel qual caso, peraltro, è prevedibile che tendenzialmente l'opzione non verrà esercitata.

Ovviamente, l'imposizione anticipata dell'imposta preclude l'applicazione della stessa al momento dell'attribuzione al beneficiario. Qualora, però, i beneficiari appartenessero ad una categoria di più elevata tassazione, occorrerebbe procedere ad una ulteriore tassazione. Parimenti, dovrebbe procedersi ad ulteriori liquidazioni (ovviamente, tenendo conto delle imposte già versate in sede di apporto al trust, a scomputo dell'imposta dovuta) qualora le attribuzioni in favore dei beneficiari avessero ad oggetto beni e/o diritti diversi da quelli sulla cui base era stata effettuata la liquidazione all'atto della costituzione del trust. Di contro, il disponente o il *trustee* non potrebbero invocare il rimborso dell'imposta anticipatamente versata nell'eventualità in cui i beneficiari finali appartenessero ad una categoria a più ridotta tassazione. Al contempo, qualora si opti per la tassazione in entrata, dovendosi il versamento considerare a titolo definitivo, non sarebbe possibile formulare istanza di rimborso, neppure nel caso in cui non si realizzasse alcun trasferimento "finale" a favore dei beneficiari. Dubbi residuano per il caso in cui venissero attribuiti beni che nel frattempo avessero perso significativamente valore.

Le modalità attuative del regime opzionale saranno stabilite con un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate⁵¹.

Al di fuori della predetta ipotesi, ai fini delle franchigie e delle aliquote di cui agli artt. 7 e 56 (4% - con franchigia di un milione di euro - quando i beneficiari sono il coniuge o i parenti in linea retta; 6% per i fratelli e le sorelle – con franchigia di 100.000 euro –, così come per gli altri parenti fino al quarto grado – senza franchigia –, 8% quando i beneficiari sono altri soggetti – senza franchigia –), il rapporto tra il disponente ed il beneficiario dovrà essere verificato sulla base della situazione esistente al momento in cui si realizza il presupposto impositivo (attribuzione definitiva al beneficiario finale). Se, quindi, ad esempio, all'atto del trasferimento gratuito, è venuto meno il rapporto di coniugio esistente, invece, al momento dell'apporto in trust dei beni (si pensi al caso di divorzio), l'ex coniuge-beneficiario dovrà autoliquidare l'imposta applicando l'aliquota residuale dell'8% senza applicazione della franchigia⁵². Risulta, pertanto, privo di rilevanza ogni momento precedente, incluso quello del conferimento dei beni e diritti in trust, vale a dire l'atto di segregazione.

L'attribuzione patrimoniale stabile coincide, generalmente, con l'attribuzione dei

⁵¹ In argomento, si vedano LOCONTE - FLORIDDIA, *Trasferimenti nell'ambito dei trust: verso la regola di tassazione 'in uscita' e l'opzione per quella 'in entrata'*, in *Il fisco*, 2024, 24, 2271 ss.

⁵² Sul punto MARVULLI, *Disciplina specifica per i trasferimenti derivanti da trust ed estensione dei benefici per i passaggi generazionali*, in *Il fisco*, 2024, 3793; SUCCIO, *La riforma del testo unico sulle successioni e donazioni: linee generali e imposizione del trust*, cit., evidenzia che, nel caso in cui il trust sia istituito *ab origine* dal padre con apporto di patrimonio da destinarsi ad un figlio beneficiario e, nel corso della vita del trust, il patrimonio sia alimentato da apporti effettuati dal fratello dell'originario disponente quale terzo apportatore, sarà onere del *trustee* redigere e aggiornare una sorta di contabilità dei vari beni e diritti segregati nel trust, dalla quale ricavare e far derivare l'applicazione del tributo nella misura corretta (nell'esempio, con applicazione dell'aliquota al 4% e franchigia di un milione di euro) sia in ordine al primo conferimento in trust sia in ordine a quello successivamente disposto dal terzo apportatore (quest'ultimo da assoggettare, sempre nell'esempio, all'aliquota del 6% senza franchigia).

beni da parte del *trustee* ai beneficiari, ma potrebbe verificarsi anche in un momento antecedente. Sul punto si osserva che la circ. n. 34/E/2022 aveva previsto la possibilità che il presupposto impositivo, ossia l'attribuzione "stabile" a favore del beneficiario, potesse verificarsi già all'atto di costituzione o di dotazione del trust, nell'ipotesi in cui "i beneficiari individuati (o individuabili)" fossero titolari di diritti pieni ed esigibili, non subordinati alla discrezionalità del *trustee* o del disponente, tali da consentire loro l'arricchimento e l'ampliamento della propria sfera giuridico-patrimoniale già al momento dell'istituzione del trust. Tali ipotesi, ha specificato l'Agenzia, si verificano in presenza di clausole che attribuiscono ai beneficiari nominativamente o, comunque, inequivocabilmente individuati o individuabili il diritto di pretendere e ottenere dal *trustee*, in qualsiasi momento, la devoluzione dei beni. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di costituzione di una rendita a carico del trust e a favore di uno o più beneficiari, con modalità e tempi di pagamento definiti e non mutabili⁵³. In questi casi, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'arricchimento in capo ai beneficiari, presupposto impositivo del tributo *de quo*, si realizzerebbe già all'atto istitutivo o dispositivo del trust, giustificando quindi l'applicazione dell'imposta in misura proporzionale "in entrata"⁵⁴. In questo senso Cass. 3 marzo 2020, n. 5766⁵⁵, ha affermato che «In alcune fattispecie è possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di rea-

lizzare, sia pure per il tramite del *trustee*, un trasferimento dei diritti in favore di terzo. È chiaro, infatti, che, allorquando il beneficiario sia unico e ben individuato ed il negozio costitutivo non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al *settlor*, l'operazione dismissiva evidenzia, in assenza di provati intenti elusivi, una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell'imposta sulle successioni e le donazioni con aliquota di volta in volta prevista». Tuttavia, in senso contrario va osservato che una cosa è l'individuazione certa ed immodificabile del beneficiario, altra è il suo arricchimento stabile e definitivo, ben potendo, ad esempio, il beneficiario finale rinunciare al diritto che gli spetta, vanificando il progetto destinatario.

L'imposta non è dovuta, ai sensi dell'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 346/1990, per le donazioni e le liberalità fatte in occasione dei servizi resi o, comunque, in conformità agli usi (art. 742 c.c.), nonché per le donazioni di modico valore, dal punto di vista del disponente (art. 783 c.c.) e alle liberalità che non costituiscono donazione (art. art. 770, comma 2, c.c.). L'espressa menzione del solo secondo comma dell'art. 770 c.c., al quale fa peraltro espresso rinvio anche il citato art. 742 c.c., conferma l'applicazione dell'imposta alle donazioni remuneratorie di cui al primo comma del medesimo art. 770 c.c., riguardanti le liberalità fatte per riconoscenza o in considerazione dei meriti del donatario o per speciale remunerazione.

I beni culturali (a determinate condizioni) ed i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico sono esclusi dall'imponibile dell'imposta sulle successioni, allorquando sono devoluti ad un trust, solo se si tratta di trust testamentario.

⁵³ SUCCIO, *La riforma del testamento unico sulle successioni e donazioni: linee generali e imposizione del trust*, cit.

⁵⁴ BUZZI - SORCI, *I trust nelle imposte indirette alla luce della recente circolare n. 34/E/2022 (tra restyling e novità)*, in *RDR, suppl. online*, 2022, 1027 ss.

⁵⁵ In <https://www.gazzettanotariale.com>.

Per l'ipotesi in cui il trust preveda (attraverso l'istituzione, anche per disposizione testamentaria, di fondi speciali e la trascrizione dei relativi atti di destinazione) come beneficiari *soggetti portatori di disabilità*, ai fini della loro tutela nel momento in cui rimarranno privi del sostegno dei loro genitori (nel qual caso l'operazione sarà esente da imposte di successione e donazione; art. 6 l. 22 giugno 2016, n. 112), sono prescritte alcune formalità a protezione di tali soggetti deboli: 1) la forma dell'atto pubblico; 2) l'indicazione espressa delle finalità che si intende perseguire e dei soggetti coinvolti; 3) la specificazione dei ruoli assegnati a ciascun soggetto; 4) la previsione delle attività assistenziali, nonché degli obblighi del fiduciario (trattandosi, di regola, di patrimoni autonomi destinati fiduciariamente) e del gestore. Se il beneficiario del trasferimento è una persona con disabilità riconosciuta ai sensi dell'art. 3, comma 3, l. 5 febbraio 1992, n. 104, la franchigia viene elevata a 1.500.000 euro.

Il trust si considera istituito nel territorio dello Stato qualora il disponente (la residenza del *trustee* e del/i beneficiario/i è, invece, irrilevante) sia *residente nello Stato* al momento della costituzione del vincolo di destinazione (la verifica dei requisiti della territorialità di cui all'art. 2 d.lgs. n. 346 del 1990, ossia la residenza del *settlor* e la localizzazione dei beni apportati, deve essere, dunque, effettuata all'atto di apporto di beni nel trust, momento in cui il disponente si "spossessa" effettivamente dei propri beni per effetto della segregazione) oppure, nel caso in cui il trust sia istituito per testamento, qualora il disponente era residente in Italia al momento del decesso (*recte*, alla data di apertura della successione). In tali ipotesi l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti ai beneficiari. Se, invece, il *settlor* non è residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e

ai diritti esistenti nel territorio dello Stato "trasferiti al beneficiario" (art. 2, comma 2-*bis*, secondo periodo, d.lgs. n. 346/1990). Nonostante quest'ultima previsione sia equivoca, deve ritenersi che i beni da sottoporre ad imposta siano quelli presenti sul territorio italiano al momento dell'apporto (in cui si realizza l'effettivo spossessamento degli stessi da parte del disponente per effetto della segregazione), e non a quello dell'attribuzione al beneficiario. Non manca, peraltro, chi⁵⁶ ritiene che sul punto la riforma si ponga in antitesi rispetto a quanto precedentemente sostenuto nella circolare dell'Amministrazione finanziaria 34/E/2022, ove per l'appunto era stato precisato che la residenza del disponente e la localizzazione dei beni dovessero essere verificate "all'atto di apporto dei beni al trust", con conseguente esclusione da imposizione di quei beni non siti in Italia al momento della segregazione, ma ivi localizzati al momento dell'attribuzione.

Agli effetti del comma 2 e del comma 2-*bis*, si considerano in ogni caso esistenti nello Stato, tra gli altri, le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale (art. 2, comma 3, lett. b).

5. L'imposta di registro: premesse generali.

In termini generali, l'imposta di registro colpisce i trasferimenti di ricchezza ed è strettamente legata alla "registrazione", ov-

⁵⁶ BENZI, *La riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni: prime note teorico-pratiche*, cit.

vero all'annotazione, in apposito registro, dell'atto presentato all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, con «l'indicazione del numero progressivo annuale, della data della registrazione, del nome del richiedente, della natura dell'atto, delle parti e delle somme riscosse» (art. 16, comma 3, del d.p.r. n. 131/1986).

Lo scopo dell'imposta è quello di fornire un'entrata fiscale, remunerando lo Stato per il servizio offerto ai privati, nonché di conferire certezza giuridica agli atti ad essa assoggettati.

L'obbligo di registrazione può configurarsi: 1) *in termine fisso*, nel qual caso gli atti debbono essere registrati, *ex art.* 13 d.p.r. n. 131/1986, entro 30 giorni, se formati in Italia, ed entro 60 giorni, se formati all'estero; 2) *in caso d'uso*, nella cui evenienza gli atti sono registrati solo «quando un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplorazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga a dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento» (art. 6 del d.p.r. n. 131/1986).

Si distinguono (art. 42) *l'imposta principale* (applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio con l'avviso di liquidazione diretto a correggere errori e omissioni effettuati dal contribuente in sede di autoliquidazione; nel d.lgs. n. 139/2024 non si fa più riferimento ai soli casi di registrazione per via telematica), quella *suppletiva* (applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni commessi dall'Ufficio in sede di controllo) e quella *complementare* (applicata in ogni altro caso, come, ad esempio, quella conseguente ad accertamenti).

5.1. L'autoliquidazione dell'imposta.

Il decreto prevede (art. 41 del testo unico) una significativa semplificazione delle procedure di registrazione degli atti attraverso un ampliamento del ricorso alle modalità telematiche e con l'introduzione di un modello unico informatico da trasmettere previo pagamento dei tributi in base ad *autoliquidazione* (come si è visto anche nel caso di imposta di successione).

Viene, dunque, prevista l'esecuzione della registrazione previo pagamento dell'imposta liquidata non più dall'Ufficio, ma dai soggetti obbligati al pagamento.

Anche la denuncia di eventi successivi alla registrazione deve essere preceduta dall'autoliquidazione e dal pagamento del relativo importo.

In particolare, il beneficiario-soggetto passivo sarà obbligato a denunciare all'Agenzia delle Entrate l'attribuzione patrimoniale ricevuta, ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. n. 131/1986, entro trenta giorni dall'atto di trasferimento, anche se il già menzionato atto non è soggetto ad obbligo di registrazione. L'interpretazione letterale della norma fa peraltro pensare che, nel caso in cui il trasferimento sia dedotto in atto pubblico, l'obbligo di denuncia dovrebbe esser trasferito – in forza della obbligatoria registrazione dell'atto stesso –, oltre che sottoposto a imposizione, per il tramite del notaio rogante⁵⁷.

L'autoliquidazione opera anche per le imposte ipotecaria e catastale dovute per l'atto (posto che l'art. 13 del d.lgs. 31 ottobre

⁵⁷ Di questo avviso è SUCCIO, *La riforma del testo unico sulle successioni e donazioni: linee generali e imposizione del trust*, cit.

1990, n. 347, rinvia alle disposizioni relative all'imposta di registro per l'accertamento, la liquidazione delle imposte, l'irrogazione delle sanzioni, le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione), nonché per gli atti sottoposti a condizione sospensiva (dovendosi in siffatta evenienza, presentare, ai sensi dell'art. 19 del testo unico, la denuncia di avveramento della condizione, facendola precedere dall'autoliquidazione dell'imposta e dal pagamento del relativo importo) e per gli atti di donazione (art. 60 d.lgs. n. 346/1990).

Viene conseguentemente abrogata la possibilità per l'ufficio di differire la liquidazione dell'imposta. Il sistema dell'autoliquidazione (già prevista anche per i contratti di locazione e di affitto di beni immobili; cfr. 21 l. 27 dicembre 1997, n. 449) diventa così il metodo ordinario e generale di applicazione dell'imposta di registro per tutte le tipologie di atti ad essa soggetti, salvo poche eccezioni.

L'imposta viene liquidata e assolta dal contribuente, senza l'intervento dell'amministrazione finanziaria, che procede successivamente a correggere eventuali errori materiali o di calcolo dal medesimo effettuati in sede di autoliquidazione, notificando apposito avviso di liquidazione. L'Ufficio, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, controlla, anche avvalendosi di procedure automatizzate, la regolarità dell'autoliquidazione effettuata dal contribuente, nonché la regolarità dei versamenti e, se emerge una maggiore imposta, notifica al contribuente apposito avviso di liquidazione (art. 41, comma 2-*bis*), con l'invito ad effettuare, entro 60 giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata.

L'avviso di liquidazione deve essere notificato, a pena di decadenza (*ex art. 76, comma 2*), entro tre anni decorrenti dalla richiesta di registrazione (se si tratta di im-

posta principale). Un'errata autoliquidazione che comporti la richiesta di un'integrazione dell'imposta principale determina il differimento del termine biennale di decadenza a disposizione dell'Ufficio per effettuare l'accertamento in rettifica del maggior valore delle aziende (*ex art. 52, comma 1, del testo unico*), a meno che non sia già incorso in decadenza effettuando il controllo dopo il decorso di due anni dalla registrazione dell'atto. Più precisamente, in siffatta evenienza il detto termine biennale (per la notifica dell'avviso di rettifica del valore) decorre dal pagamento dell'imposta (principale) ulteriore liquidata dall'Ufficio, fermo restando la prescrizione decennale del diritto dell'erario di pretendere il pagamento della suddetta imposta definitivamente accertata (*ex art. 78 d.p.r. n. 131/1986*).

Se il contribuente effettua il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata nonché della sanzione amministrativa e degli interessi di mora entro 60 giorni, la sanzione dovuta è ridotta ad un terzo.

All'autoliquidazione ed al pagamento della relativa imposta è subordinata l'esecuzione della registrazione (art. 16 del testo unico).

Restano esclusi da tale procedura di controllo gli atti per i quali si applicano le disposizioni dell'art. 3-*ter* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 463 (registrazione di atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, all'iscrizione e all'annotazione nei registri immobiliari, nonché alla voltura catastale) che, pertanto, restano assoggettati alle procedure di controllo classiche.

5.2. I trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

In base all'art. 2 del d.p.r. n. 131/1986, i *trasferimenti di azienda o di rami di azienda* sono soggetti all'obbligo di registrazione

in termine fisso, con l'applicazione della relativa imposta proporzionale, quando risultano da atti scritti formati nel territorio dello Stato. Peraltro, in base all'art. 3, se l'azienda oggetto del trasferimento è situata nel territorio italiano, l'obbligo della registrazione sussiste anche se l'atto è formato all'estero e anche se il relativo trasferimento deriva da contratto verbale (tenuto conto che l'art. 2556, comma 1, c.c. richiede la forma scritta solo *ad probationem negotii* per i contratti di trasferimento della proprietà o di concessioni d'azienda in godimento). In tale ultima ipotesi la registrazione del contratto avviene sulla base di una denuncia che le parti devono presentare all'ufficio a norma dell'art. 12; in difetto, la registrazione può essere eseguita d'ufficio, a norma dell'art. 15, lett. d), ovviamente sempre che vi sia una prova diretta dell'esistenza di tali contratti verbali o la stessa risulti da presunzioni gravi, precise e concordanti.

Non è applicabile il principio di alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, atteso che i trasferimenti d'azienda sono esclusi dal novero della cessione dei beni che, secondo l'art. 2, comma 3, lett. b), d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, sono soggetti ad Iva.

La base imponibile è determinata (art. 43) assumendo il valore venale complessivo dei beni che compongono l'azienda (secondo l'art. 51, comma 1, è costituito dal valore dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, dal corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto), compreso l'avviamento, al netto delle passività "inerenti" all'azienda (risultanti dalle scritture contabili o da atti aventi data certa), tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere. Tuttavia, quest'ultimo concetto va bene inteso. Ai sensi dell'art. 2560 c.c., di regola, l'acquirente di un'azienda risponde dei de-

biti, inerenti all'esercizio della stessa, anteriori al trasferimento, se essi risultano dai libri contabili obbligatori. In questo senso le passività aziendali non costituiscono un elemento estrinseco rispetto al bene trasferito, concorrendo alla determinazione del suo valore economico. Ovviamente, il principio della valorizzazione al netto delle passività trova applicazione per le passività che siano collegate al ramo d'azienda; viceversa, quelle estranee alla medesima azienda, assunte dall'acquirente per effetto del suo acquisto (si pensi ad un debito privato dell'imprenditore cedente), concorreranno in positivo alla formazione della base imponibile dell'atto di cessione. Invero, l'assunzione da parte dell'acquirente delle passività non inerenti è riconducibile ad un accollo del debito, sicché in siffatta evenienza il valore del debito concorrerà a formare il valore dell'azienda ceduta agli effetti del calcolo dell'imposta. Solo in quest'ottica anche nei trasferimenti di azienda concorrono a formare la base imponibile i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto, in quanto i debiti e gli oneri che un acquirente si accolla concorrono alla determinazione della controprestazione dovuta (*recte*, del corrispettivo pattuito). In definitiva, rappresentano una modalità di assolvimento dell'obbligazione di pagamento del prezzo del trasferimento, con la conseguenza che il valore dell'azienda dovrà essere individuato, ai fini dell'imposta del registro, al lordo della passività "non inerente".

Proprio al fine di avallare questa impostazione, il d.lgs. n. 139/2024 ha ricondotto nell'ambito del secondo comma dell'art. 51 (laddove in precedenza era contenuta nel successivo comma 4, concernente il giudizio di congruità degli uffici) la previsione secondo cui il valore di un'azienda ceduta deve essere determinato al netto delle pas-

sività inerenti. Poco prima Cass., sez. V, 30 gennaio 2024, n. 2802⁵⁸, aveva in tal senso statuito che, ai sensi dell'art. 50 del d.p.r. n. 131/1986, interpretato alla luce della direttiva n. 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969, estensibile alla direttiva n. 08/7/CE del Consiglio del 12 febbraio 1969, la base imponibile va determinata tenendo conto del valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri ad essi inerenti, con esclusione di quelli non collegati all'oggetto del trasferimento, sussistendo l'inerenza non solo quando gli investimenti, ovvero le passività, siano riferibili ad operazioni idonee a produrre reddito, poiché la riferibilità si relaziona non ai ricavi in sé, ma all'oggetto dell'impresa.

Avuto riguardo all'*avviamento*, va tenuto presente che, nell'ambito di una cessione di azienda, lo stesso, ai fini della determinazione della base imponibile, rientra nella determinazione del valore venale dell'azienda stessa quale componente positiva, che si somma al valore degli altri beni che la compongono in una operazione che logicamente precede la detrazione delle passività, senza che assumano rilievo circostanze contingenti che possano avere influito sul corrispettivo concretamente pattuito, come l'esistenza di un utile di esercizio, atteso che il dato rilevante è quello dei ricavi ottenuti dall'azienda⁵⁹. Inoltre, ai fini del calcolo del valore dell'avviamento commerciale, in virtù del combinato disposto degli artt. 51 del d.p.r. n. 131/1986 e 2, comma 4, del d.p.r. 31 luglio 1996, n. 460, la percentuale di redditività deve essere parametrata alla media dei ricavi (e non degli utili opera-

tivi) accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi nei tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, applicando il moltiplicatore previsto dal cit. art. 2, comma 4, che ha la funzione di parametro minimo del valore d'avviamento, di talché la capacità di profitto dell'azienda si presume non inferiore a quella risultante dall'applicazione di tale coefficiente, anche ove l'amministrazione finanziaria ne abbia utilizzato uno inferiore, salva la prova contraria del contribuente⁶⁰.

Non possono essere portate in diminuzione della base imponibile le passività relative ai veicoli iscritti al PRA (art. 11-*bis* della tariffa), al pari delle unità da diporto (art. 7 della tariffa), in quanto neutrali agli effetti della determinazione del valore imponibile di un'azienda.

In termini generali, nel caso di trasferimento della proprietà di beni ovvero di costituzione o trasferimento di diritti reali, per i quali la tariffa stabilisce l'applicazione di tariffe differenziate, l'art. 23, comma 1, prevede l'applicazione dell'aliquota più elevata fra quelle contemplate per i singoli beni (salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti). La norma, dunque, trova applicazione quando l'atto traslativo ha ad oggetto una pluralità di beni diversi per i quali è prevista l'applicazione di aliquote differenti. Nel caso, invece, di atti traslativi aventi ad oggetto aziende, il complesso aziendale, anche se composto da beni assoggettati all'imposta con aliquote diverse, costituisce pur sempre un bene unitario. In tale evenienza il decreto dispone, in termini chiarificatori, che, se la stessa ha ad oggetto l'azienda nella sua interez-

⁵⁸ In <https://www.assonime.it>.

⁵⁹ Cass., sez. V, 12 aprile 2024, n. 10001, in www.cortedicassazione.it.

⁶⁰ Cass., sez. V, 30 gennaio 2024, n. 2802, in <https://www.assonime.it>.

za o specifici complessi aziendali, l'imposta, nella misura proporzionale, va liquidata applicando separatamente le aliquote concernenti i trasferimenti a titolo oneroso delle distinte tipologie di beni componenti l'azienda o il singolo ramo (vale a dire, le aliquote previste per ciascuna categoria dei beni che compongono il compendio aziendale), a condizione che, sulla base dell'atto o dei suoi allegati, sia possibile imputare ai vari beni (*recte*, alle varie categorie di beni) una quota parte del corrispettivo (art. 23, comma 4). Del resto, l'applicazione dell'aliquota più elevata avrebbe comportato conseguenze a volte ingiustificabili (si pensi al caso in cui, tra i beni che compongono l'azienda ceduta vi fosse un immobile che, per quanto avesse una valenza marginale, è soggetto ad un'aliquota maggiore).

In particolare, una volta quantificate le passività (che potrebbero ridurre considerevolmente il valore imponibile del complesso aziendale), le stesse si imputano ai diversi beni, sia mobili che immobili (divisi per categoria o per tipologia), in proporzione al loro rispettivo valore (desumibile dall'atto traslativo), e poi si applicano le varie aliquote (ad esempio, quella dello 0,50%, prevista per le cessioni di crediti, o quella del 3%, contemplata dall'art. 2 della tariffa parte prima per i beni diversi da quelli immobili e dalle imbarcazioni) sul valore così diminuito.

Solo nel caso in cui non sia individuabile il valore da attribuire alle diverse categorie di beni, troverà applicazione il primo comma (aliquota più elevata). Non è da escludersi peraltro, soprattutto nelle ipotesi di registrazione d'ufficio di un contratto verbale o di un contratto scritto non presentato per la registrazione ovvero di una denuncia per la registrazione di un contratto verbale, che l'Ufficio inviti il contribuente ad indicare la suddetta ripartizione (artt. 31 ss. d.p.r. n. 600/1973).

Del resto, la ripartizione del corrispettivo tra le varie componenti dell'azienda è oggetto di verifica da parte dell'Ufficio, dal momento che la stessa influisce, come visto, sull'individuazione delle aliquote.

Rappresenta questa la sede idonea per segnalare che l'art. 15, comma 1, lett. d), del d.p.r. n. 131/1986, che dispone la *registrazione d'ufficio del contratto verbale di cessione di azienda*, basandosi su un presupposto autonomo, è inconciliabile con i criteri di interpretazione previsti dal successivo art. 20, relativi all'atto presentato alla registrazione, ed impone una specifica verifica, strettamente consequenziale ai dati presuntivi che la stessa disposizione correla al potere d'ufficio⁶¹.

5.3. Gli atti giudiziari.

Con riguardo agli *atti giudiziari recanti condanna al pagamento di somme e valori o alla consegna di beni* (compresi i decreti ingiuntivi), il decreto prevede che l'Agenzia delle Entrate registri il provvedimento a prescindere dal pagamento del tributo, per poi procedere all'escussione dell'imposta nei confronti della parte condannata al pagamento delle spese ovvero del debitore nei cui confronti il decreto ingiuntivo è divenuto esecutivo e, solo in via sussidiaria, nei confronti delle altre parti in causa o del creditore qualora la riscossione a carico del debitore principale sia risultata infruttuosa.

⁶¹ In applicazione di tale principio, Cass., sez. V, 26 giugno 2024, n. 17642, in <https://www.tuttotributi.it>, ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto legittima la riqualificazione, secondo i criteri di cui all'art. 20 del d.p.r. n. 131/1986, di una pluralità di atti di vendita come cessione di azienda, anziché verificare se ricorrevano i dati presuntivi di un contratto verbale di cessione di azienda, quali cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio.

Attraverso tale modifica si evita finalmente di gravare dell'imposta di registro il creditore, il quale in passato si vedeva costretto a sostenere le spese legali per ottenere un decreto ingiuntivo ed a corrispondere pure l'imposta di registro.

Deve, quindi, ritenersi ormai definitivamente superato l'orientamento⁶², anche di recente ribadito, secondo cui, in base al disposto dell'art. 57 del d.p.r. n. 131 del 1986, *ratione temporis* vigente, l'imposta di registro su decreto ingiuntivo è dovuta all'erario dal solo creditore che ha ottenuto il decreto, senza alcuna solidarietà con il debitore ingiunto.

Restano attuali, invece, due recenti arresti su differenti profili:

- 1) il *decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo emesso nei confronti di un debitore successivamente fallito* è soggetto ad imposta di registro proporzionale, ai sensi degli artt. 37 del d.p.r. n. 131/1986 e 8, comma 1, lett. b), della tariffa allegata, poiché, rilevando ai fini impositivi la natura esecutiva del titolo e non la sua concreta eseguibilità al momento dell'imposizione, solo la decisione definitiva che, all'esito del giudizio di opposizione, revochi o annulli o dichiari la nullità del decreto ingiuntivo opposto esclude la debenza del tributo, mentre la sentenza dichiarativa di fallimento delimita soggettivamente l'esecutività del titolo rispetto alla massa dei creditori, ma non la elide nei confronti del fallito, una volta tornato *in bonis*⁶³;
- 2) il *decreto ingiuntivo richiesto dal mandante, per ottenere dal mandatario le*

somme incassate per suo conto, non è rilevante ai fini IVA, con conseguente applicazione del principio di alternatività *ex art. 40 del d.p.r. n. 131/1986*, solo ove si tratti di mandato con rappresentanza, poiché, diversamente dal mandato senza rappresentanza, la causa del versamento consiste nell'obbligo derivante dal contratto di mandato e non ha ad oggetto il credito da corrispettivo per la prestazione resa al debitore⁶⁴.

5.4. I contratti traslativi di diritti edificatori.

Il decreto uniforma il regime di tassazione dei *contratti traslativi di diritti edificatori* (cessioni di cubatura o di volumetria) comunque denominati a quello previsto per gli atti aventi a oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, stabilendo che anche i primi siano sottoposti ad imposta con l'aliquota residuale del 3% (art. 9 tariffa parte prima).

In parte qua il decreto recepisce la tesi della natura non reale del diritto edificatorio (qualora gli atti in oggetto fossero stati equiparati a quelli volti alla costituzione o al trasferimento di diritti reali, si sarebbe dovuto applicare l'aliquota del 9% di cui all'art. 1 della tariffa) sostenuta, in un primo tempo, dal diritto vivente e, successivamente, anche dall'Agenzia delle Entrate (risposta ad interpellato n. 69 del 18 gennaio 2023). In particolare, Cass. n. 16080/2021⁶⁵ ha affermato che

⁶² Cass., sez. III, 16 dicembre 2024, n. 32669, in <https://www.osservatoriofamiglia.it>.

⁶³ Cass., sez. V, 30 gennaio 2024, n. 2734, in <https://www.unijuris.it>.

⁶⁴ Cass., sez. V, 14 agosto 2024, n. 22855, in www.cortedicassazione.it.

⁶⁵ Cass., sez. un., 9 giugno 2021, n. 16080, in *RN*, 2021, 6, 1113, con nota di RINALDO, e Cass., sez. V, 23 gennaio 2024, n. 2291, in www.cortedicassazione.it, secondo cui i diritti edificatori non sono diritti reali, sicché gli atti che li costituiscono, attribuiscono o trasferiscono, privati o pubblici che siano, non sono soggetti all'imposizione *ex art. 1, parte I, della tariffa allegata al d.p.r. n. 131/1986*.

«Il negozio di cessione di cubatura tra privati, con cui il proprietario di un fondo distacca, in tutto o in parte, la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura assentita dal piano regolatore e, formandone un diritto a sé stante, lo trasferisce a titolo oneroso al proprietario di altro fondo urbanisticamente omogeneo, è atto immediatamente traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, non richiedente la forma scritta *ad substantiam* e trascrivibile *ex art. 2643, n. 2-bis, c.c.*; ne consegue che, ai fini del registro, è assoggettabile ad imposta proporzionale ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nonché, in caso di trascrizione e voltura, è assoggettabile ad imposta ipotecaria e catastale nella misura fissa propria degli atti diversi da quelli traslativi o costitutivi di un diritto reale immobiliare *ex artt. 4 della Tariffa allegata al d.lgs. n. 347 del 1990 e 10, comma 2, del d.lgs. cit.*».

L'imposta ipotecaria verrà, invece, applicata nella misura fissa di euro 200, trattandosi di trascrizioni di atti che non importano trasferimenti di proprietà di beni immobili, né costituzione o trasferimento di diritti reali.

5.5. I contratti preliminari.

Viene anche modificata la disciplina relativa alla tassazione dei *contratti preliminari*.

I contratti preliminari sono compresi tra gli atti soggetti all'obbligo della registrazione in termine fisso e solo in caso d'uso se formati mediante corrispondenza (art. 1 parte seconda della tariffa). Tuttavia, anche in quest'ultima evenienza sono soggetti a registrazione in termine fisso (non potendosi fruire dell'esonero dalla registrazione fino al caso d'uso) i contratti preliminari

di compravendita di beni immobili, poiché l'art. 1350, comma 1, n. 1), c.c. esige in tal caso la forma scritta *ad substantiam* e l'art. 1351 c.c. prescrive la nullità del contratto preliminare che non sia fatto nella stessa forma che la legge prescrive per il contratto definitivo.

L'imposta prevista per gli atti in esame è quella fissa (attualmente 200 euro), poiché il trasferimento di ricchezza si realizza solo al momento della stipula del contratto definitivo.

Tuttavia, è prevista l'applicazione di un'imposta ulteriore per le ipotesi in cui i contratti in oggetto prevedano la dazione di somme a titolo di *acconti di prezzo* o di *caparra confirmatoria*. Mentre in passato si riteneva applicabile un'imposta proporzionale di registro, da imputare all'imposta principale dovuta per il contratto definitivo, stabilita nella misura dello 0,50% quando il preliminare prevedeva la corresponsione di una caparra confirmatoria (la quale, peraltro, oltre ad una funzione risarcitoria, ha anche la funzione di anticipare il pagamento del prezzo; cfr. l'art. 1385 c.c.) e del 3% quando prevedeva un acconto sul prezzo non soggetto ad IVA⁶⁶ (coerentemente al principio dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e quella di registro, in applicazione del quale, in presenza di una somma assoggettata ad Iva, l'imposta di registro va calcolata in misura fissa), la nuova norma fissa un'unica aliquota (dello 0,5%), invece di quella differenziata a seconda che si tratti di caparra o di acconto. Dovrebbero

⁶⁶ L'acconto versato in esecuzione di un contratto preliminare di compravendita era, dunque, soggetto all'imposta di registro in misura proporzionale, da scomputare dall'imposta che sarebbe risultata complessivamente dovuta al momento della stipula del definitivo, solo nel caso in cui il preliminare fosse andato a buon fine.

essere così superati i problemi di qualificazione delle somme corrisposte in base ad un contratto preliminare, fermo restando che si era arrivati alla conclusione⁶⁷ che, in assenza di una precisa manifestazione di volontà, la somma doveva presumersi corrisposta a titolo di acconto.

In proposito, Cass., sez. V, 7 maggio 2024, n. 12398⁶⁸, ha chiarito che la *caparra penitenziale*, a cui è applicabile l'art. 28 del d.p.r. 131/1986, in ragione della produzione degli stessi effetti della risoluzione, è soggetta, rispetto all'ammontare previsto quale corrispettivo del recesso, all'applicazione della aliquota del 3%, di cui all'art. 9 della parte prima della tariffa del d.p.r. citato, solo al momento del suo eventuale esercizio e dello scioglimento del vincolo contrattuale riconducibile alla clausola contrattuale, salva l'ipotesi in cui il corrispettivo è oggetto di quietanze, per cui è applicabile l'aliquota dello 0,5%, di cui all'art. 6 della parte prima della tariffa dello stesso d.p.r., e quella per la quale il diritto di recesso non è esercitato e la somma corrisposta a titolo di caparra penitenziale si traduce in un acconto o saldo del prezzo, con l'imputazione dell'imposta pagata a quella principale dovuta per la stipulazione del contratto definitivo.

Peraltro, l'imposta di registro sulla somma versata a titolo di acconto-prezzo con riferimento alla cessione di quote di partecipazioni societarie oggetto di un contratto preliminare va applicata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, poiché si tratta di una disposizione speciale che concerne gli atti di negoziazione di quote di partecipazioni societarie e che, attesa l'unitarietà della

sequenza preliminare-definitivo, espressione di un'unica manifestazione di capacità contributiva, prevale sulla regola di cui all'art. 10 della Tariffa citata, la quale prescrive, in via generale, nel caso di versamenti di acconti di contratti preliminari, il pagamento di tale imposta in misura proporzionale⁶⁹.

Nell'ipotesi di tassazione di contratti preliminari che prevedano acconti soggetti ad Iva, occorre domandarsi se si debbano applicare due imposte fisse (una per il contratto preliminare ed una per la pattuizione contenente la dazione dell'acconto) o se solo il contratto preliminare relativo a compravendita immobiliare soggetta ad Iva sia soggetto ad imposta fissa di registro (e non anche l'acconto sul prezzo).

In ogni caso, l'imposta proporzionale dello 0,50% non può essere superiore a quella che sarebbe dovuta per il contratto definitivo, dovendosi altrimenti applicare la minore imposta prevista per quest'ultimo. Ne consegue che, qualora il contratto sia relativo ad operazione soggetta ad Iva, l'imposta di registro sul preliminare sarà sempre fissa, anche quando si preveda il pagamento di una caparra. Si evita così che l'imposta assolta in sede di stipula del preliminare debba essere rimborsata in sede di definitivo (circostanza frequente per i contratti relativi ad operazioni soggette ad Iva, nel qual caso agli stessi si applica l'imposta di registro in misura fissa). In passato, invece, ben poteva capitare che, mentre il preliminare prevedesse un acconto non soggetto ad Iva, il saldo fosse soggetto ad Iva, in particolare in quanto il regime Iva applicabile al momento del definitivo fosse mutato rispetto a quello applicato in sede

⁶⁷ Cass., sez. V, 22 gennaio 2021, n. 1298, in <https://www.fiscooggi.it>.

⁶⁸ In www.cortedicassazione.it.

⁶⁹ Cass., sez. V, 23 giugno 2021, n. 17904, in <https://www.gazzettanotarile.it>.

di stipula del contratto preliminare (si pensi al caso in cui l'acquirente abbia *medio tempore* cessato l'attività di impresa).

Ora come allora, ove il contratto preliminare non sia seguito dal definitivo (anche in caso di risoluzione consensuale ed anche nell'ipotesi in cui la parte non inadempiente, previo recesso dal contratto, abbia ritenuto, ai sensi dell'art. 1385, comma 2, c.c., la caparra ricevuta), resta dovuta dalle parti l'imposta in misura fissa sul contratto preliminare, ma dovrà essere restituita dall'erario l'imposta proporzionale sull'acconto o sulla caparra confirmatoria⁷⁰.

È opportuno ricordare che, ai fini dell'art. 21 del d.p.r. n. 131/1986, la *clausola penale* non è, invece, soggetta a distinta imposta di registro, in quanto sottoposta alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dal secondo comma della norma citata⁷¹.

5.6. Altri casi di esenzione.

Il d.l. 18 ottobre 2023, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla l. 15 dicembre 2023, n. 191 (cd. "decreto Anticipi"), recante «Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili», prevede, tra l'altro, l'esenzione relativa all'imposta di registro dovuta per l'*adeguamento degli statuti degli enti sportivi dilettantistici*: l'art. 16, comma 2-bis, lett. a), del decreto Anticipi ha prorogato al 30 giugno 2024 le disposizioni di cui agli artt. 7, comma 1-qua-

ter, e 12, comma 2-bis, del d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, che esplicavano la loro efficacia fino al 31 dicembre 2023. L'art. 7, comma 1-*quater*, del d.lgs. n. 36/2021 prevede che tutte le associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche adeguino i propri statuti alle nuove disposizioni del Titolo II, Capo I (che ricomprende gli artt. da 6 a 12), del medesimo decreto. L'eventuale difformità comporta l'inammissibilità della richiesta di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e, per gli enti già iscritti, la cancellazione d'ufficio dal medesimo.

A sua volta, il d.l. 13 giugno 2023, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla l. 10 agosto 2023, n. 103 (cd. "decreto Salvainfrazioni"), recante «Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano», ha, con l'art. 2, introdotto novità in relazione ai criteri necessari per avvalersi dell'imposta di registro in misura agevolata (cd. *agevolazione "prima casa"*) previsti per gli acquirenti che si sono trasferiti all'estero per ragioni di lavoro. In particolare, intervenendo sulla nota II-bis, posta in calce all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, ha modificato i criteri necessari per avvalersi dell'imposta di registro agevolata cd. "prima casa", con aliquota del 2%, in relazione agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, previsti per gli *acquirenti che si sono trasferiti all'estero per ragioni di lavoro*.

Il beneficio fiscale, in ragione dell'intervento normativo, viene ancorato a un criterio oggettivo, svincolandolo da quello della cittadinanza.

⁷⁰ Cass., sez. V, 15 giugno 2007, n. 14028, in *Il fisco*, 2007, 35, 5230; conf. Cass., sez. V, 18 ottobre 2024, n. 27093, in *Il fisco*, 2024, 44, 4140, con nota di PICCOLO.

⁷¹ Cass., sez. V, 7 febbraio 2024, n. 3466, in <https://www.fiscooggi.it>; Cass., sez. V, 7 novembre 2023, n. 30983, in *Il fisco*, 2023, 47-48, 4509, con nota di PICCOLO.

Per l'effetto, possono accedere a detto beneficio le persone fisiche che, contestualmente:

- a) si siano trasferite all'estero per ragioni di lavoro; attesa la diversa formulazione della disposizione in commento rispetto alla versione previgente, il requisito agevolativo si ritiene riferibile a qualsiasi tipologia di rapporto di lavoro e deve sussistere già al momento dell'acquisto dell'immobile; il trasferimento per ragioni di lavoro verificatosi in un momento successivo all'acquisto dell'immobile non consente, quindi, di avvalersi del beneficio fiscale in questione⁷²;
- b) abbiano risieduto in Italia per almeno cinque anni, o ivi svolto, per il medesimo periodo, la loro attività, anteriormente all'acquisto dell'immobile; viene precisato che, con detto termine, si intende ricomprendere ogni tipo di attività, incluse quelle svolte senza remunerazione; al contempo, viene precisato che, per la verifica del requisito temporale della residenza, nonché di quello relativo all'effettivo svolgimento in Italia della propria attività, il quinquennio non deve essere necessariamente inteso in senso continuativo;
- c) abbiano acquistato l'immobile nel comune di nascita, ovvero in quello in cui avevano la residenza o in cui svolgevano la propria attività prima del trasferimento.

ANDREA PENTA

⁷² BIARELLA, *Imposte indirette: i chiarimenti operativi dell'Agenzia delle Entrate sulle novità*, su Ilquotidianogiuridico.it, 27 febbraio 2024.

5. Le variazioni catastali su iniziativa dell'amministrazione e del contribuente: il *dies a quo* della utilizzabilità della rendita rettificata

SOMMARIO: 1. Finalità del catasto e rendita catastale. – 2. La revisione del classamento catastale. – 3. La retrodatazione delle rendite catastali attribuite ai sensi dell'art. 1 comma 337, legge n. 311/2004. – 4. Procedura DOCFA: emendabilità della dichiarazione del contribuente. – 5. Efficacia nel tempo delle variazioni; rettifiche catastali determinate da errore dell'Ufficio o da errore del contribuente. – 6. Effetti della sentenza di rettifica catastale provvisoriamente esecutiva e del giudicato.

1. Finalità del catasto e rendita catastale.

Il catasto italiano, che rappresenta l'inventario del patrimonio beni immobili presenti nel territorio nazionale, è costituito dal catasto terreni, comprendente l'elenco di tutti i terreni di natura agricola ovvero comunque ineditati, e dal catasto edilizio urbano, che censisce le costruzioni di natura civile, industriale e commerciale e che è stato completato dal catasto dei fabbricati con l'inclusione dei fabbricati rurali, prima iscritti al catasto terreni. Il catasto edilizio urbano è stato istituito con il r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652 "Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano", convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, mentre il regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano è stato emanato in data 1° dicembre 1949. Solo dal 1° gennaio 1962, il catasto edilizio urbano è stato aggiornato con regole unitarie su tutto il territorio nazionale al fine di regolamentare le rendite e visure catastali

legate agli immobili; esso però classificava e determinava le categorie catastali (a/7, c/3, b ...) riferite unicamente al catasto urbano. Per sopperire a questa grave mancanza è poi nato successivamente il Catasto dei Fabbricati¹. Il catasto dei fabbricati, è stato istituito con l'emanazione del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, con lo scopo di inventariare anche le costruzioni rurali, che erano escluse e censite al catasto terreni. Quindi, il catasto dei fabbricati non sostituisce il catasto edilizio urbano, ma lo completa e ne assume tutte le regole di aggiornamento, estendendole anche ai fabbricati rurali, secondo le disposizioni del d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, con il quale è stato introdotto il Regolamento recante le norme di costituzione del catasto dei fabbricati. Le finalità del nuovo catasto edilizio urbano, comuni a

¹ C. BUCCICO, *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, *passim*; G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscaltà immobiliare"*, in *Rass. trib.*, 2010, 703 ss.

quelle del catasto dei fabbricati, mirano essenzialmente, oltre al censimento delle proprietà immobiliari, al continuo aggiornamento, determinando i presupposti per un'equa imposizione fiscale. L'efficacia tributaria del catasto, originariamente riservata al settore delle imposte sui redditi, è stata progressivamente estesa ad altri ambiti dell'imposizione: al tributo di registro e a quello successorio e donativo, delimitando il potere degli uffici finanziari di accertare il maggior valore degli immobili allorquando il contribuente abbia rispettato, all'interno della propria dichiarazione, taluni parametri di valutazione basati sulla rendita catastale (c.d. valutazione automatica); alla fiscalità locale (dapprima all'ici; poi all'imu e alla tari), in cui la base imponibile tiene conto del valore o della superficie catastale². L'evoluzione dei contesti economico-sociali ha determinato le dinamiche degli ordinamenti tributari principalmente in relazione alla tassazione delle manifestazioni della ricchezza immobiliare, sebbene l'architettura del catasto non sia solo strumentale al prelievo fiscale, assolvendo altresì alla funzione di strumento di riferimento dei diritti del settore immobiliare; nella visuale amministrativa, quale registro per la formazione di un'anagrafe generale dei cespiti immobiliari; sotto il profilo economico, come mezzo per monitorare l'imposizione gravante sugli immobili ed assolvere funzioni civili; nella prospettiva fisica, come referente geografico per le informazioni tecniche, giuridiche ed economiche del territorio³.

Il legislatore ha tentato di arginare le inefficienze del sistema, prima con la legge 1° ottobre 1969, n. 679, poi con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 650; ma né le semplificazioni delle procedure catastali introdotte dalla legge, né le norme sul perfezionamento e la revisione del sistema catastale recate dal citato d.P.R. hanno prodotto i risultati attesi. Il provvedimento normativo che ha segnato la svolta è sicuramente il decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 (nel seguito d.m. n. 701/1994), che ha introdotto il "Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari". Il regolamento è stato emanato in adempimento alle norme del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16 convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, che aveva appunto previsto l'emanazione di un decreto del Ministro delle Finanze finalizzato all'automazione delle procedure di aggiornamento catastale. In particolare, l'art. 2, comma 1-*septies* dello stesso decreto, aveva previsto la definizione di condizioni, modalità e termini per la presentazione e la registrazione delle dichiarazioni di variazione nello stato dei beni o nei diritti reali sugli stessi insistenti, tali da rendere le relative procedure idonee all'aggiornamento degli archivi catastali per via informatica o telematica. Il d.m. n. 701/1994 rappresenta, quindi, il primo e unico regolamento emanato ai fini delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali anche per via informatica e telematica, consentendo uniformità delle modalità di trattamento dei dati di aggiornamento e di trasmissione dei documenti presentati al catasto da parte dei tecnici. Con provvedimento del Direttore

² P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2013, 421 ss.; S. A. PARENTE, *Il sistema catastale: struttura, funzioni, fonti*, in AA.Vv., *I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, Tomo I, *Prelievi e basi imponibili*, Bari, 2021, 129.

³ S.A. PARENTE, *Il catasto e gli estimi catastali: funzione impositiva e regole di governo*, Bari, 2020, 49 ss.; G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e "fiscalità immobiliare"*, in *Rass. trib.*, n.

3/2010, 703 ss; F. MOLteni - G. SACcone, voce *Catasto. I) Diritto amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. VI, Roma, 1988.

dell'Agenzia del Territorio, prot. 2425 del 7 novembre 2001, sono state disposte le modalità di presentazione, in conformità ai programmi informatici distribuiti dall'Agenzia, delle dichiarazioni di nuova costruzione e di variazione delle unità immobiliare corredate delle informazioni presenti nelle base dati, concernenti fra l'altro gli elementi di consistenza e le immagini degli elaborati grafici.

La procedura introdotta dal summenzionato d.m. n. 701/1994 è finalizzata all'aggiornamento della rendita catastale, definita come il reddito ordinario potenzialmente ritraibile dall'unità immobiliare urbana, calcolato al netto delle spese ordinarie di conservazione e delle perdite eventuali ed al lordo delle imposte. Per quanto attiene alla determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari censite nel catasto edilizio urbano, le norme catastali prevedono diversi approcci in relazione alle categorie catastali, di norma rappresentative della destinazione, organizzate in cinque gruppi, che non saranno in questa sede illustrati⁴.

2. La revisione del classamento catastale.

Giova ricordare che il nostro ordinamento catastale prevede tre ipotesi di revisione del classamento di un immobile urbano su iniziativa dell'amministrazione comunale⁵. Nell'ottica del "costante aggiornamento" del

catasto il legislatore ha coinvolto anche gli Enti locali, dapprima con l'art. 3, 58 comma, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che consente ai Comuni di chiedere agli uffici catastali la revisione della "classificazione di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche"⁶. Il *Comune chiede all'Ufficio tecnico erariale la classificazione di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche. L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal comune*. Si tratta di una procedura che riguarda singole unità immobiliari, specificamente individuate, in relazione alle quali si sono riscontrate inadempienze del contribuente o dell'Ufficio tecnico (oggi, Ufficio del Territorio) oppure che richiedono una rivisitazione del quadro tariffario riveniente da classamenti già eseguiti. Il punto debole della disciplina è che la stessa non assicura il raggiungimento degli obiettivi prefissati, risolvendosi in una sorta di sollecitazione, seppure di fonte legislativa, alla lavorazione delle segnalazioni dei Comuni, senza però individuare una procedura specifica.

La seconda ipotesi di revisione è prevista dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 336, (legge finanziaria 2005), che ha disciplinato l'intervento facoltativo dei Comuni per l'aggiornamento dei classamenti

⁴ F. MENTI, *La procedura DOCEA di classamento delle unità immobiliari e il termine per la determinazione della rendita*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 2, II, 261 ss.

⁵ Cass., sez. 6-2, 8 maggio 2013, n. 10489; Cass., Sez. 5°, 23 luglio 2019, n. 19810; Cass., Sez. 5°, 24 luglio 2019, nn. 19989 e 19990; Cass., Sez. 5°, 10 agosto 2021, n. 22564; Cass., Sez. 5°, 3 novembre 2021, n. 31545; Cass., Sez. 5°, 12 gennaio 2022, n. 730; Cass., Sez. 5°, 8 febbraio 2022, n. 4055.

⁶ G. SELICATO, S. A. PARENTE, *La "riforma del catasto fabbricati" nella recente proposta di delega per la revisione del sistema fiscale: linee di sviluppo e criticità*, in *Riv. Telematica Dir. Tribut.*, Pisa, 16 dicembre 2021.; G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, 5-6; BUCCICO, *Il catasto. Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, p. 3; S.A. PARENTE, *Il catasto e gli estimi catastali: funzione impositiva e regole di governo*, Bari, 2020, 49.

catastali per gli immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto o, comunque, con situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie (336° comma)⁷.

In particolare, il comma 336 dell'art. 1 summenzionato stabilisce che «I Comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al d.m. 19 aprile 1994, n. 701 del Ministro delle finanze. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immo-

biliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita (...)».

La terza ipotesi di revisione è prevista dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 335, e riguarda la revisione dei parametri catastali della microzona in cui gli immobili sono situati, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali; in tal caso, l'atto deve indicare la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo scostamento. La rimodulazione delle zone censuarie ha un'influenza considerevole, atteso che il valore dell'immobile dipende in buona parte, oltre che dalle sue caratteristiche intrinseche, anche dalla sua ubicazione, così superando le sperequazioni rispetto alle valutazioni effettive del mercato immobiliare⁸.

In detta ultima fattispecie, l'aggiornamento catastale avrà effetto dalla notifica dell'avviso di accertamento catastale, in ossequio a quanto disposto dall'art. 74 legge 23 novembre 2000, n. 343.

La disciplina di cui agli artt. 335-336 legge n. 311/2004 cit. rientra in un più ampio contesto normativo avente la duplice finalità di recuperare, da un lato, aree di evasione conseguenti all'omessa presentazione di denunce catastali da parte dei soggetti interessati (soprattutto in presenza di trasformazione e/o di ristrutturazione di immobili) e di perseguire, dall'altro, migliori livelli perequativi attraverso interventi in aree territoriali per le quali è più evidente lo scostamento (positivo o negativo) tra i valori medi di mercato e quelli catastali.

⁷ G. SALANITRO, *La revisione del classamento su richiesta del Comune*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 110 ss.; R. LUPI - G. SPAZIANI TESTA, *Evoluzione urbanistica, "auto-revisione" delle rendite catastali e inefficienze amministrative*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 110 ss.; R. LUPI - G. SALANITRO - M. DEL VAGLIO, *Evoluzione urbanistica e rideterminazione catastale "d'ufficio"*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 110 ss.; G. MELIS, *Questioni attuali in tema di catasto e fiscalità immobiliare*, cit., 703 ss.; *La fiscalità immobiliare. Atti del Convegno (Siena, 12 febbraio 2010)*, a cura di F. PISTOLESI, Milano, 2011, 101 ss.; in giurisprudenza cfr. Cass., sez. trib., 20 settembre 2013, n. 21532; Con riguardo al giudizio di legittimità costituzionale di cui è stato fatto oggetto il comma 335 cfr. Corte cost., 1° dicembre 2017, n. 249.

⁸ R. LUPI., *Prospettive di riforma in tema di tassazione degli immobili*, in *Rass. trib.*, n. 5/1998,1317-1318; Cass. sez. trib. 15 novembre 2024, n. 29497.

Venendo ad un raffronto comparativo delle tre normative sopra delineate, è possibile trarre alcune considerazioni:

- se si è in presenza di omissioni o inesattezze imputabili al contribuente, al Comune competente converrà attivare la procedura di cui ai commi 336 ss. della legge n. 311/2004, poiché questa appare più stringente, sotto il profilo delle probabilità di ottenimento dell'obiettivo, rispetto a quella indicata nell'art. 3, comma 58, della legge n. 662/1996. Si tratta di un ampliamento rispetto alla disciplina tradizionale disposta dall'art. 35 del d.P.R. 22/12/1986, n. 917, ricognitiva della legittimazione anche del Comune (oltre a quelle dell'ufficio delle imposte e del contribuente) a segnalare all'Agenzia del territorio (ai fini di una verifica della correttezza del classamento) la divergenza, per un triennio e per almeno il cinquanta per cento, tra il reddito lordo effettivo dell'unità immobiliare e la rendita catastale, reddito lordo effettivo costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti. Inoltre, per gli immobili non regolarmente censiti, già l'art. 3, comma 58, L. 28/12/1995, n. 549, aveva consentito ai Comuni, al fine dell'aggiornamento del catasto, di individuarli anche attraverso incroci con informazioni contenute nelle banche dati di altri enti, senza però espressamente disciplinare la relativa segnalazione al proprietario del bene ed all'Agenzia del territorio. La disciplina del comma 335 è stata di recente giudicata conforme alla Costituzione con sentenza del 24/10/2017, n. 249⁹. Si tratta di istituti che rientrano tutti

nell'ambito dell'esercizio di autorità; anzi le norme sembrano confermare che, allo stato attuale, l'autorità catastale è rappresentata dallo Stato attraverso l'Agenzia del territorio (ora delle Entrate). In dottrina, sul piano organizzativo, la separazione dei livelli di governo, nel senso che ai Comuni spettano i compiti in materia catastale, allo Stato quelli connessi alla tenuta dei registri immobiliari non è condivisa da tutti.

- se invece si è di fronte a incongruità riferibili a intere microzone catastali, la norma di riferimento sarà ovviamente quella recata nel comma 335 della legge n. 311/2004;
- si continuerà ad applicare la procedura descritta nell'art. 3, comma 58, della legge n. 662/1996, in tutte le ipotesi residuali, non riconducibili ad alcuna delle disposizioni appena ribadite.

3. La retrodatazione delle rendite catastali attribuite ai sensi dell'art. 1 comma 337, legge n. 311/2004.

Il recupero del tributo avviene sulla base della regola temporale indicata dal comma 337, art. 1 della legge 311/2004, il quale prevede, ai fini fiscali, in deroga alle vigenti disposizioni, che la rendita dichiarata dal possessore (avvalendosi della procedura Docfa) o attribuita all'immobile a seguito

⁹ Sulla sentenza cfr. E. CORE., *Gli accertamenti catastali ex comma 335 e il recente vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2018, 553 ss. Favorevoli invece R. LUPU, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2006, il quale considera il decentramento del

catasto a livello comunale in armonia con l'attribuzione agli enti locali della fiscalità immobiliare; F. BLAZANI, *Orientamenti della nuova legislatura in materia tributaria*, in *Gli ottanta anni di diritto e pratica tributaria*, Genova, 2007, per la quale l'esercizio delle funzioni catastali da parte dei comuni dovrebbe consentire una maggiore corrispondenza degli atti catastali alla realtà.

della notifica della comunicazione del Comune, produce i propri effetti dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello cui è riferita la mancata denuncia in catasto, indicata nella richiesta notificata dal Comune, ovvero (in mancanza) dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune.

Proprio a tale scopo, il comma 337 prevede una deroga alle disposizioni (articolo 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342), che fanno decorrere gli effetti di tutte le modificazioni di rendite dalla data della notifica a cura dell'ufficio.

L'effetto fiscale delle nuove rendite catastali, conseguenti alla variazione del classamento, intervenuta a seguito della richiesta del Comune di cui al comma 336, si produce e retrocede, quindi, anche con riferimento a periodi d'imposta precedenti, se l'ente esplicita nel proprio atto la data accertata entro cui il soggetto avrebbe dovuto presentare la denuncia catastale.

La ratio di detta norma¹⁰ è quella di favorire la dichiarazione spontanea di quanti avrebbero dovuto dichiarare le variazioni intervenute sull'immobile al catasto ed invece non hanno adempiuto e quindi hanno mantenuto il preesistente classamento. A tal fine il comma 337 prevede una deroga alle disposizioni attuali (legge n. 342 del 2000, art. 74) che fanno decorrere gli effetti di tutte le modificazioni di rendite dalla data della notifica a cura dell'ufficio. Si evince da ciò che la deroga in esame riguarda esclusivamente l'effetto fiscale delle nuove rendite catastali – vale a dire la decorrenza dell'obbligazione tributaria – e non la retroattività del potere di accertamento dell'Ente impositore, di cui

non vi è menzione alcuna nella norma suddetta. In particolare, occorre precisare¹¹ che non si deve confondere la data di aggiornamento del classamento catastale, che coincide con il giorno di inserimento in catasto della nuova identificazione dell'immobile e consiste nell'adeguamento del classamento catastale alla situazione di fatto, con la data di rilevazione della discrasia tra classamento catastale e situazione di fatto, che coincide con il giorno di mancata presentazione della denuncia di variazione catastale e costituisce il *dies a quo* per la risalenza *ex tunc* degli effetti fiscali. In assenza di espresse indicazioni da parte del comma 337, la decorrenza retroattiva delle rendite catastali, in relazione alla determinazione dei tributi parametrati sulle relative variazioni incontra il limite della decadenza quinquennale indicata dalla legge n. 296 del 2006, art. 1 comma 161, con la conseguenza che l'ente impositore non è, in tali casi, esonerato dal dovere di attivarsi nel termine previsto da quest'ultima norma per accertare l'imposta dovuta¹².

4. Procedura DOCFA: emendabilità della dichiarazione del contribuente.

Con il d.m. n. 701/1994, recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari, è stata regolamentata la procedura DOCFA che

¹⁰ M. DEL VAGLIO, *Processi di revisione parziale del classamento e tutela del contribuente*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 110 ss.; cfr. Cass. sez. V, 11 luglio 2022, n. 21811; Cass., sez. V, 14 febbraio 2019, n. 4349.

¹¹ Cass. sez. trib. del 12 .10.2023, n. 28469; in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2, 1° febbraio 2024, 133, Nota a sentenza di G. SALANITRO.

¹² Cass., sez. T., 11 luglio 2022, n. 21811; Cass. sez. T., 15 settembre 2023, n. 26680.

consente al proprietario di accatastare il fabbricato urbano di nuova costruzione ovvero di annotare gli ampliamenti di fabbricati già esistenti, di inoltrare all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni afferenti variazioni di quelli già esistenti se influiscono sul classamento o sulla consistenza dell'unità immobiliare (ad esempio per fusione o frazionamento, cambio di destinazione, nuova distribuzione degli spazi interni, ecc.), di denunciare unità afferenti non presenti nell'accatastamento originario. L'aggiornamento catastale può avvenire dunque anche su iniziativa di parte; i proprietari dei beni immobili – ma anche i possessori degli stessi in caso di inerzia dei primi – possono aggiornare i dati catastali con la procedura DOCFA.

La giurisprudenza ha affrontato, in particolare, con orientamenti oscillanti, l'efficacia della dichiarazione e soprattutto la possibilità per il proprietario di emendare gli errori catastali e conseguentemente rettificare la precedente dichiarazione (Docfa).

Nel vigente sistema tributario, la rendita catastale non ha mai efficacia costitutiva diretta di alcuna obbligazione fiscale ma solo una efficacia riflessa, ai fini delle imposte sul reddito complessivo, ai fini delle imposte sul patrimonio immobiliare e ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari; la rendita catastale non forma oggetto di una dichiarazione annuale del contribuente e non esaurisce la propria efficacia con riguardo ad una singola annualità d'imposta, avendo – al contrario – efficacia pluriennale escludente in radice qualsiasi ipotesi di definitività o irrevocabilità; avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione; pertanto, come l'amministrazione finanziaria, senza conseguente caducazione dei suoi poteri accertativi, può sempre interve-

nire a rettificare la rendita proposta dal contribuente, non vi è ragione per cui quest'ultimo – avvedutosi dell'errore dichiarativo – non possa correggere i propri errori od omissioni, ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retraibile¹³.

La disposizione che fa decorrere l'efficacia giuridica della nuova rendita dal giorno in cui viene notificato al possessore dell'immobile il relativo atto modificativo non opera nell'ipotesi in cui la nuova rendita sia stata proposta dal contribuente tramite la procedura DOCFA di cui al d.m. 19.4.94, n. 701. La conferma ovvero la revisione della rendita catastale proposta dal contribuente utilizzando la procedura DOCFA ha efficacia fin dalla sua origine, in quanto la notifica del classamento segna il momento a partire dal quale l'Amministrazione comunale può chiedere l'applicazione della nuova rendita che va riferita all'epoca della variazione catastale.

Al riguardo è stato evidenziato che il termine di dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione DOCFA, fissato dall'art. 1 del d.m. 19 aprile 1994, n. 701, per la determinazione della rendita definitiva da parte dell'amministrazione finanziaria (eventualmente modificativa della rendita proposta dal contribuente), non ha natura perentoria, ma meramente ordinatoria, costituendo una modalità di esercizio dei poteri per la formazione e l'aggiornamento del catasto¹⁴. Se, dunque, l'esito

¹³ Cass., Sez. 5[^], 21 luglio 2006, n. 16824; Cass. Sez. 5[^], 15 luglio 2008, nn. 19379 e 19380; Cass., Sez. 5[^], 11 marzo 2011, n. 5843; Cass., Sez. 6[^]-5, 19 marzo 2014, n. 6411; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 giugno 2014, n. 13535; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 febbraio 2015, n. 2995; Cass., Sez. 6[^]-5, 19 febbraio 2015, nn. 3355 e 3358; Cass., Sez. 5[^], 13 marzo 2015, n. 5051

¹⁴ Cass., Sez. 5[^], 21 luglio 2006, n. 16824; Cass. Sez. 5[^], 15 luglio 2008, nn. 19379 e 19380; Cass., Sez. 5[^], 11 marzo 2011, n. 5843; Cass., Sez. 6[^]-5, 19 marzo 2014, n. 6411; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 giugno 2014, n. 13535; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 febbraio 2015, n.

del procedimento di classamento è di tipo accertativo e mira solo a fornire chiarezza sul valore economico del bene, attraverso il sistema del catasto, in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi d'imposta, deve concludersi che quando la situazione di fatto e di diritto *ab origine* denunciata non sia veritiera il contribuente mantiene il diritto di modificare la rendita proposta all'amministrazione.

Com'è noto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa solo un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria, così la dichiarazione di classificazione catastale – a maggior ragione – applicato alla dichiarazione di classificazione catastale, che costituisce l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo “cooperativo” per la classificazione degli immobili e le rendite da questi prodotte che – per valere come base per il calcolo dell'imposta – debbono essere idonee a rappresentare l'indice di capacità contributiva del cittadino¹⁵; tanto in sintonia con l'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto del contribuente”), secondo cui: «I rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e buona fede», essendo – appunto – conforme a buona fede non percepire somme non dovute, ancorché versate per errore dall'obbligato su dichiarazione da lui stesso effettuata; nessuna preclusione di definitività dell'accatastamento può, dunque,

essere opposta dall'amministrazione finanziaria all'istanza di variazione presentata dal contribuente¹⁶. L'istanza di variazione della classificazione catastale, è domanda prospettabile in qualsivoglia momento proprio perché il procedimento di classamento è di tipo accertativo, con conseguente facoltà del contribuente di chiedere la rettifica della rendita (o della classificazione) proposta, quando la situazione di fatto o di diritto denunciata non corrisponda al vero¹⁷.

Del resto, la non emendabilità di dichiarazioni *ab origine* inesatte finirebbe per cristallizzare nel tempo una imposizione falsata nei suoi presupposti, in contrasto con il principio della capacità contributiva garantito dall'art. 53 Cost.; è, infatti, principio generale che le dichiarazioni del contribuente che risultino affette da errore di fatto o di diritto sono sempre emendabili e ritrattabili, quando possa derivarne l'assoggettamento e ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.)¹⁸.

Invero, se l'ordinamento riconosce al possessore dell'immobile il diritto ad una definizione mirata e specifica relativa alla sua proprietà, consegue indubbiamente che, ove il classamento non risulti soddisfacente il privato può ricorrere al giudice tributario, anche nell'ipotesi di diniego dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela¹⁹.

2995; Cass., Sez. 6[^]-5, 19 febbraio 2015, nn. 3355 e 3358; Cass., Sez. 5[^], 13 marzo 2015, n. 5051.

¹⁵ Cass. n. 21010 del 26.07.2024.

¹⁶ Cass., Sez. 5[^], 31 agosto 2022, n. 25573; Cass., Sez. 5[^], 13 ottobre 2022, n. 29996.

¹⁷ Cass., Sez. 6[^]-5, 13 febbraio 2015, n. 2995.

¹⁸ Sez. VI civ., ord. n. 34712 del 25 novembre 2022, in materia di imposte dirette.

¹⁹ Cass., sez. V 8 settembre 2008, n. 22557; Cass. sez. V del 26.07.2024, n. 21010.

Sotto altro versante, l'art. 19, lett. f), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce che il ricorso può essere proposto avverso «gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2», dello stesso d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e quest'ultima disposizione annovera nell'oggetto della giurisdizione tributaria tutte le controversie concernenti «la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale»; la previsione della generica impugnabilità degli atti catastali va di conseguenza letta nell'ottica del rispetto dei diritti di difesa e di tutela giudiziaria contro tutti gli atti idonei a produrre effetti giuridici negativi in capo al contribuente, quale è la determinazione della rendita o della categoria catastale, che rappresenta, ai fini di una pluralità di tributi, la misura della capacità contributiva del soggetto passivo con riferimento alla titolarità di un diritto di proprietà su un bene immobile sito nel territorio dello Stato²⁰.

La giurisprudenza di legittimità ha altresì riconosciuto la legittimità dell'impugnazione del diniego di autotutela in materia catastale²¹, ritenendo di non escludere dall'ambito degli «atti relativi alle operazioni catastali» di cui all'art. 19, lett. f), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il tacito o espresso diniego ad una istanza di variazione catastale, qualificando l'impugnativa del diniego espresso opposto dall'amministrazione finanziaria all'istanza di variazione catastale avanzata

dalla contribuente, come atto relativo alle operazioni catastali di classamento.

5. Efficacia nel tempo delle variazioni; rettifiche catastali determinate da errore dell'Ufficio o da errore del contribuente.

L'art. 74, comma 1, della legge n. 342/2000, recante misure in materia fiscale ed in particolare di attribuzione o modificazione delle rendite catastali, ha previsto che dal primo gennaio 2000 l'efficacia degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali degli immobili (terreni e fabbricati) decorre dalla loro notificazione ai soggetti intestatari della relativa partita (quest'ultima sostituita dal nominativo dell'intestatario). Rispetto alle precedenti disposizioni, la normativa chiariva che non era più sufficiente la sola «comunicazione» all'interessato della rendita catastale, mediante affissione all'albo pretorio del Comune, ma occorre procedere alla relativa notificazione della rendita stessa, da parte dell'Ufficio del Territorio competente che doveva darne tempestiva comunicazione ai Comuni interessati. Era, quindi, stabilita l'inefficacia giuridica degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sino alla loro rituale notificazione, per cui la decorrenza dei termini (sessanta giorni) per proporre ricorso contro l'attribuzione della stessa rendita catastale, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, era subordinata all'avvenuta notifica. Secondo quanto stabilito dall'articolo in esame, poiché gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali «acquistano rilevanza giuridica solo dal momento in cui queste ultime sono ritualmente notificate», conseguiva che il Comune non poteva legittimamente richiedere al soggetto passivo, fino alla data dell'avvenuta

²⁰ Cass., 5 luglio 2008, n. 19379; Cass., 24 gennaio 2019, n. 2006.

²¹ Cass. 5[^], 11 aprile 2011, n. 8165; Cass., Sez. 6[^]-5, 19 marzo 2014, n. 6411; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 giugno 2014, n. 13535; Cass., Sez. 6[^]-5, 13 febbraio 2015, nn. 2995 e 3001; Cass. 4 novembre 2021, n. 31574; Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2021, n. 17627; con riferimento al silenzio rigetto: Cass. Sez. 5[^], 31 agosto 2022, n. 25573; Cass., Sez. Trib., 23 settembre 2022, n. 27985; Cass., Sez. Trib., 13 aprile 2023, n. 9938; Cass., Sez. Trib., 26 luglio 2024, n. 21010; Cass. 1.03.2025, n. 5454.

notificazione della rendita, l'ICI afferente le annualità pregresse alla notificazione con le relative sanzioni ed interessi. Con lo stesso art. 74 (comma 3) è stata disciplinata anche l'ipotesi in cui gli atti che avevano comportato l'attribuzione o la modificazione della rendita erano stati adottati dall'Ufficio del Territorio, entro il 31 dicembre 1999, ma senza essere stati recepiti in atti impositivi degli enti locali. Nell'ipotesi in questione il Comune doveva provvedere, entro i termini di decadenza dal potere di esercizio della potestà impositiva, indicati nell'art. 11 del d.lgs. n. 504/1992, ad emettere gli avvisi di liquidazione o di accertamento, finalizzati al recupero della sola maggiore imposta che risultava dovuta sulla base della rendita attribuita. Sull'eventuale maggiore imposta non erano computabili né sanzioni, né interessi, visto che, molto chiaramente, il comma 3 imponeva ai Comuni di richiedere ai contribuenti soltanto «l'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita». Da ultimo, il comma 3 cit. stabiliva che gli atti impositivi emessi sulla base delle attribuzioni o modificazioni della rendita costituivano a tutti gli effetti notificazione della stessa rendita catastale. Tale disposizione era finalizzata a dare ai contribuenti piena conoscenza delle rendite attribuite sotto il vigore delle precedenti norme, poiché, fino al 31 dicembre 1999, tali rendite non dovevano essere necessariamente notificate all'interessato, essendo sufficiente la loro affissione all'albo pretorio del Comune (c.d. comunicazione). La norma aveva, pertanto, un duplice intento; dalla data di notificazione dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento, redatto sulla base dei dati trasmessi all'ente locale dall'Ufficio del Territorio, decorreva il termine di sessanta giorni non solo per la presentazione del ricorso avverso la determinazione del tributo, ai sensi all'art. 2, comma 1, lett. h) del d.lgs. n. 546/1992, ma anche

avverso la determinazione della rendita, ai sensi dell'art. 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo. Di conseguenza, il Comune doveva darne comunicazione al contribuente riportando negli atti impositivi l'indicazione che avverso gli stessi era possibile proporre ricorso, nei termini previsti dalla normativa di riferimento, contro il Comune o l'Ufficio del Territorio od entrambi, qualora l'interessato intendesse contestare sia l'importo richiesto dall'ente impositore a titolo di ICI che la rendita attribuita, sulla base della quale era stata determinata l'imposta.

La Corte di cassazione con sentenza n. 25550 del 3 dicembre 2014 – in controversia in cui il contribuente aveva contestato l'avviso di accertamento ICI per l'anno 1998, notificatogli il 29 dicembre 2004, a seguito della modifica della rendita catastale d'immobile di categoria D/7, mai notificata in precedenza al medesimo contribuente – ha osservato che, proprio in ragione di quanto disposto dall'art. 74, comma 3, della legge n. 342/2000, per il quale la notifica dell'atto impositivo ai fini ICI, avvenuta il 29 dicembre 2004, vale anche come atto di notificazione della rendita attribuita (trattandosi di accertamento per l'annualità di imposta 1998), il contribuente avrebbe dovuto «autonomamente» impugnare nei confronti dell'Agenzia del Territorio l'atto modificativo della rendita nei sessanta giorni dalla predetta data per non incorrere nella decadenza dovuta all'inutile decorso del termine per la proposizione dell'impugnazione, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992. In tale ottica, assume significato l'autonomia tra i giudizi d'impugnazione dell'atto di attribuzione della rendita catastale, che dell'avviso di accertamento ai fini ICI costituisce il presupposto, e quello

d'impugnazione dell'atto impositivo emanato dall'ente locale²².

Sotto altro versante, la giurisprudenza di legittimità ha statuito (Sez. U, Sentenza n. 3160/11) che «in tema d'ICI, l'art. 74 della legge n. 342 del 2000, nel disporre che gli atti attributivi o modificativi della rendita sono efficaci a partire dalla loro notifica da parte dell'Agenzia del territorio, si interpreta nel senso che dalla notifica decorre il termine per l'impugnazione, ma ciò non esclude affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta "sospese", ovvero sia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso, stante la natura dichiarativa e non costitutiva dell'atto attributivo della rendita»²³.

Le S.U. n. 3160 del 9 febbraio 2011, nell'affrontare una fattispecie di attribuzione di rendita catastale ad un fabbricato in categoria D), si sono, in tal modo, discostate dal precedente orientamento di legittimità²⁴ – secondo il quale l'attribuzione *ex novo* di rendita ad un immobile che ne fosse privo aveva valore costitutivo, non potendo rappresentare la base di calcolo dell'ICI per periodi d'imposta precedenti – sostenendo, al contrario, che l'efficacia della rendita notificata era di carattere ricognitivo – dichiarativo, e quindi andava riferita all'epoca della variazione materiale che l'aveva determinata, dovendosi commisurare l'imposta

alla rendita catastale attribuita "tempo per tempo", sia pure *ex post*, dal competente ufficio erariale²⁵.

Si è così precisato che con l'art. 74 della legge n. 342/2000, il legislatore non ha voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, ma piuttosto segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita ed il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa²⁶.

In particolare, secondo l'arresto delle SS.UU. n. 3160/11, l'art. 74 della l. n. 342 del 2000, nel disporre che gli atti attributivi o modificativi della rendita sono efficaci a partire dalla loro notifica da parte dell'Agenzia del territorio, si interpreta nel senso che dalla notifica decorre il termine per l'impugnazione, ma ciò non esclude affatto l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta "sospese", ovvero sia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso, stante la natura dichiarativa e non costitutiva dell'atto attributivo della rendita». Alla luce di una interpretazione costituzionalmente orientata di tale norma in relazione all'art. 3 Cost., l'espressione "*sono efficaci solo da decorrere dalla loro notificazione*"²⁷ va intesa nel senso che la notifica degli atti attributivi è soltanto condizione della loro efficacia: la valenza semantica, oltre che tecnico-giuridica, dell'aggettivo "efficaci", invero, non consen-

²² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 aprile 2007, n. 9203 in Giust. civ. Mass., 2007, 4; Cass. Sez. V Civ. 30 aprile 2010, n. 10571, ivi, 2010, 4, 643; Cass. Sez. V-VI Civ. 10 gennaio 2014, n. 421 ord., in Diritto & Giustizia, 2014, 20 maggio 2014.

²³ Cass. sez. V n. 2018/4613; n. 2017 n. 14402; Cass., Sez. V 8.04. 2016 n. 18056; Cass., Sez. V 13.11. 2016, n. 12330; Cass., Sez. V, 3.10. 2012, n. 12753

²⁴ Cass. Sez. V, nn. 27062 e 27065 del 13 novembre 2008; Cass. Sez. V, 27 luglio 2007, 16701; Cass. Sez. V, 09/03/2005, n. 5109; Cass., Sez. V, 09/06/2005, n. 12156.

²⁵ Cass., Sez. VI-V del 21/02/2020, n. 4587; Cass., Sez. V, del 14/09/2016, n. 18056; Cass., Sez. V, n. 25 maggio 2009, n. 12029; Cass., Sez. V, 17 ottobre 2008, nn. 25390 e 23627; Cass., Sez. V, del 09/06/2005, n. 12156.

²⁶ Cass. Sez. V, del 11/09/2019, n. 22653; Cass. Sez. V, 12.07.2012, 13443; così Cass. Sez. V, 26 ottobre 2005, n. 20775.

²⁷ Cass., Sez. T, 24 marzo 2023, n. 8548.

te di inferire nessuna volontà legislativa di attribuire alla notifica, “ai soggetti intestatari della partita”, del provvedimento attributivo della rendita una qualche forza costitutiva (una efficacia, cioè, *ex nunc*) e non (quale portato naturale proprio del provvedimento di attribuzione della rendita) meramente accertativa della concreta situazione “catastale” dell’immobile: il successivo inciso “solo a decorrere dalla loro notificazione” indica inequivocamente l’impossibilità giuridica di utilizzare una rendita se non notificata ma non esclude la utilizzabilità della rendita (una volta) notificata a fini impositivi anche per annualità d’imposta per così dire “sospese”,²⁸ ovvero suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o rimborso²⁹.

Tuttavia il disposto dell’art. 74, primo comma, della legge 21 novembre 2000, n. 342 – a mente del quale «A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell’ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita» – deve essere coordinato con il disposto dell’art. 5, comma 2, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, secondo il quale le risultanze catastali divenute definitive per mancata impugnazione hanno efficacia a decorrere dal 1° gennaio dell’anno

successivo a quello in cui la rendita catastale viene annotata negli atti catastali³⁰.

In particolare, le risultanze catastali definitive non dovute a mutamenti dello stato e della destinazione dei beni, individuati quali circostanze storicamente sopravvenute, o conseguenti a correzioni di errori materiali di fatto, ancorché sollecitate all’ufficio dal contribuente, derivando dall’originaria acquiescenza del contribuente alle operazioni catastali, sono soggette alla regola di carattere generale, funzionale alla natura della rendita catastale di presupposto per la determinazione e la riscossione dei redditi tassabili nei singoli periodi d’imposta, della loro efficacia a decorrere dall’anno d’imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono state annotate negli atti catastali (cosiddetta messa in atti), ricavabile dall’art. 5, comma secondo, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in forza del quale per ciascun atto d’imposizione devono assumersi le rendite quali risultanti in catasto al primo gennaio dell’anno di imposizione³¹; detta regola generale non si applica³², però, al caso in cui la modificazione della rendita catastale derivi dalla rilevazione di errori di fatto compiuti dall’ufficio nell’accertamento o nella valutazione delle caratteristiche dell’immobile esistenti alla data in cui è stata attribuita la rendita, in quanto il riesame di dette caratteristiche

²⁸ Cass. Sez. V, 27 luglio 2007, n. 16701; Cass., Sez. VI-V, 28 marzo 2014, n. 7434; SS.UU. 3160/2011 cit.; Cass. Sez. V, del 27/07/2012, n. 13443; Cass. Sez. V, 22 aprile 2016, n. 9595; Cass., Sez. V, 8 febbraio 2018, n. 4613; Cass. Sez. V, 11 settembre 2019, n. 22653; Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 29898; Cass. Sez. V, 10.08.2021, n. 16679; Cass. Sez. T, 15 marzo 2022, n. 8358 cit. Cass. Sez. V, 4 luglio 2022, n. 21115; Cass., Sez. T, 15 giugno 2023, n. 17244; Cass. Sez. T, 17 agosto 2023, n. 24699.

²⁹ Cass., S.U., 9 febbraio 2011, n. 3160, cit.; Cass. Sez. V, 9 giugno 2017, n. 14402, Cass. Sez. V, 9 giugno 2017, n. 14402; Cass., Sez. V, n. 28 marzo 2018, n. 7652; Cass., Sez. V, dell’11 giugno 2021, n. 16679; Cass., Sez. V, del 9 settembre 2021, n. 26347; Cass., Sez. V, del 6 marzo 2019, n. 10126.

³⁰ Cass., sez. T, 12 settembre 2024, n. 24542.

³¹ Cass., Sez. V, 7 settembre 2004, n. 18023; Cass., Sez. V, 27 ottobre 2004, n. 20854; Cass., Sez. V, 30 luglio 2010, n. 17863; Cass., 24 luglio 2012, n. 13018; Cass., Sez. V, 7 settembre 2018, n. 21760; Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11448; Cass. Cass. Sez. V, 5 febbraio 2019, n. 3273; Cass., Sez. V, del 6 marzo 2019, n. 10126; Cass., sez. V, 17 gennaio 2019, n. 1172; Cass., sez. V, 12 maggio 2017, n. 11844; Cass. Sez. V, 10.08.2021, n. 16679; Cass., Sez. V, n. 5 febbraio 2021, n. 2771; Cass., sez. v. 21 gennaio 2021, n. 1215; Cass., Sez. V, nn. 29683, 29078 e 29888 del 30 dicembre 2020; Cass. Sez. T, n. 24542/2024 cit..

³² Cass., Sez. V, dell’11 giugno 2021, n. 16679.

da parte del medesimo ufficio comporta, previa correzione degli errori materiali, l'attribuzione di una diversa rendita a decorrere dal momento dell'originario classamento, rivelatosi erroneo o illegittimo³³; laddove la riconducibilità dell'errore di fatto all'Ufficio deve risultare «evidente ed incontestabile, avendolo riconosciuto lo stesso Ufficio»³⁴. Ovvero se le variazioni³⁵ conseguano a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile denunciate dallo stesso contribuente con procedura cd. Docfa, individuandosi, in tale ultimo caso, la base imponibile dalla data della denuncia, con quella indicata successivamente e da tale data trova applicazione la nuova rendita rettificata dal proprietario³⁶ (e ciò in quanto il fatto che la situazione risalgia a data anteriore non ne giustifica un'applicazione retroattiva rispetto alla comunicazione effettuata all'Amministrazione). Ne deriva che pur sussistendo il potere di accertamento anche per i periodi precedenti alla notifica, esso non può essere esercitato relativamente agli anni antecedenti la rettifica, non potendosi

confondere l'efficacia della modifica con la sua applicabilità. Secondo questo indirizzo di legittimità, nell'ipotesi di attribuzione di rendita mediante Docfa, il fatto che la situazione materiale denunciata risalga a data anteriore non ne giustifica un'applicazione retroattiva rispetto alla denuncia³⁷.

La previsione di cui all'art. 5 cit., dunque, trova applicazione anche quando il contribuente, ai fini della modifica della rendita catastale, per variazioni della consistenza immobiliare, si avvalga della procedura DOCFA; ma l'efficacia delle rendite decorre dalla data della denuncia, ciò in quanto il fatto che la situazione risalgia a data anteriore non ne giustifica un'applicazione retroattiva rispetto alla comunicazione effettuata all'Amministrazione³⁸.

Si afferma dunque, secondo il prevalente indirizzo di legittimità, che «la regola generale ricavabile dall'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 504 del 1992 *patisce eccezione* se le variazioni costituiscano correzioni di errori materiali nel classamento che sostituiscono, ovvero conseguano a modificazioni della consistenza o della destinazione dell'immobile denunciate dallo stesso contribuente con procedura cd. Docfa individuandosi, in tale ultimo caso, la base imponibile dalla data della denuncia e con inclusione anche delle annualità sospese e sub iudice»³⁹. In numerose sentenze della Corte⁴⁰ si legge

³³ Cass., Sez. V, 29 settembre 2005, n. 19066; Cass., Sez. V, 20 marzo 2019, n. 7745; Cass., Sez. V, 28 agosto 2017, n. 20463; Cass., Sez. V, 31 luglio 2015, n. 16241; Cass., Sez. V, 5 maggio 2010, n. 10815; Cass., Sez. V, 30 dicembre 2009, n. 27906; Cass. Civ. sez. trib., 13 giugno 2024, n. 16510.

³⁴ Cass., Sez. V, 20 marzo 2019, n. 7745; Cass., Sez. V, 28 agosto 2017, n. 20463; Cass., Sez. V, 18 febbraio 2015, n. 3168; Cass., Sez. V, 24 luglio 2012, n. 13018; Cass., Sez. V, 12 maggio 2017, n. 11844;

³⁵ Cass., Sez. V, 26 marzo 2014, n. 7042; Cass., Sez. v, 31 maggio 2017, nn. 13845, 13846, 13847 e 13848; Cass., Sez. V, 30 maggio 2018, n. 13656; Cass., Sez. V, 17 maggio 2019, n. 13345; Cass., Sez. V, 30 settembre 2019, nn. 24279 e 24280; Cass., Sez. V, 17 ottobre 2019, n. 26392; Cass., Sez. V, 7 novembre 2019, nn. 28635 e 28636; Cass., Sez. V, 27 ottobre 2021, n. 30271; Cass., Sez. V, 28 ottobre 2021, nn. 30443, 30444 e 30445; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2022, n. 29996; Cass., Sez. V, 6 giugno 2017, n. 14739; Cass., Sez. V, 15 marzo 2022, n. 8282; Cass., Sez. V, 2 dicembre 2022, n. 35579; Cass., Sez. V, 2 marzo 2023, n. 6360; Cass., Sez. V, 4 settembre 2024, 23774

³⁶ Cass.; Sez. V, n. 24542/2024 cit.

³⁷ Cass., Sez. V, 7 luglio 2017, n. 16823; Cass., Sez. V, 24 luglio 2012, n.13018; conf. Cass., Sez. V, 7 settembre 2004, n. 18023; Cass, Sez. V, 27 ottobre 2004, n. 20854; Cass., Sez. V. 25 settembre 2006, n. 20734; Cass., Sez. V., 3 febbraio 2010, n. 17863.

³⁸ Cass., sez. V, 5 ottobre 2020, n. 21331; Cass., sez. v, 29 maggio 2020, n. 10312; Cass. Sez. V, 11 settembre 2019, n. 22653; Cass., Sez. V, 28 febbraio 2018, n. 4613.

³⁹ Cass., Sez. V, primo agosto 2024, n. 2293; Cass., Sez. V, 21 ottobre 2022, n. 31250; Cass., Sez. V, 5 febbraio 2021, n. 2771; Cass., Sez. V, 28 dicembre 2020, n. 29683; Cass., Sez. V, 12 maggio 2017, n. 11844.

⁴⁰ Cass., Sez. V, 10 gennaio 2014, n. 4222; Cass., sez. V, 9 febbraio

che la rendita ha sì effetto dalla data del documento Docfa, ma «con inclusione anche delle annualità sospese e *sub iudice*».

L'incoerenza dell'approdo giurisprudenziale è solo apparente, laddove non viene esplicitata la completezza del ragionamento. Difatti, se, in base al disposto del summenzionato art. 5 d.lgs. n. 504/1992, la rendita ha efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono state annotate negli atti catastali, risulta logico corollario farne ascendere gli effetti alla data del DOCFA, vale a dire della dichiarazione di variazione (tralasciando in questo capo l'ipotesi della rettifica per errore imputabile all'intestatario catastale) presentata dal proprietario; l'inciso che continua ad essere riportato in molte decisioni della Corte, senza ulteriore specificazione, secondo cui la rendita si applica anche alle annualità sospese fa riferimento alle annualità ancora accertabili successive alla data della presentazione del Docfa⁴¹.

A detta interpretazione giuridica⁴², si oppone altro indirizzo minoritario di questa Corte secondo il quale, alla luce della regola generale ricavabile dal d.lgs. 30 dicembre 1997, n. 504, art. 5, comma 2, le risultanze catastali divenute definitive per mancata impugnazione hanno efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel

corso del quale sono state annotate negli atti catastali (cosiddetta rimessa in atti). Si è, in particolare, affermato che le variazioni delle risultanze catastali definitive, anche se sollecitate all'ufficio dal contribuente, non si sottraggono alla regola di carattere generale, funzionale alla natura della rendita catastale di presupposto per la determinazione e la riscossione dei redditi tassabili nei singoli periodi d'imposta, della loro efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono state annotate negli atti catastali – c.d. “messa in atti” –, ricavabile dall'art. 5, 2 co., d.lgs. n. 504/92⁴³.

Il principio ritraibile dall'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 non modifica il predetto sistema, come, sia pur implicitamente, conferma il terzo comma, laddove prevede il diritto al rimborso *ex art.* 13 del d.lgs. n. 504 del 1992, correlandolo alla attribuzione della rendita.

Secondo detta interpretazione, l'esigenza di tener conto della capacità contributiva non esclude il potere discrezionale del legislatore di fissare un termine di efficacia uguale per tutti i contribuenti, ed è essa stessa espressione del principio di uguaglianza, in quanto l'applicazione di un termine differenziato nell'ipotesi di ricorso alla procedura DOCFA, comporterebbe una discriminazione fra contribuenti⁴⁴.

Si coglie l'occasione per evidenziare che anche la nuova IMU introdotta dalla legge n. 160 del 2019 ha confermato il principio della applicazione della rendita catastale o del valore (per fabbricati e terreni) o il valore

2011, n. 3160; Cass., Sez. V, 9 giugno 2017, 14402/; Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11472; Cass., Sez. V, 28 maggio 2020, n. 20126; Cass., Sez. VI-V, 29 settembre 2020, n. 20665; Cass. Sez. V, 26 gennaio 2021, n. 1571; Cass., Sez. V, 15 marzo 2022, n. 8282; Cass., Sez. V, 2 dicembre 2022, n. 35579; Cass., Sez. T, 2 marzo 2023, n. 6360; Cass., Sez. T, del 24 marzo 2023, n. 8548.

⁴¹ Cass., Sez. V, 20.10.2021, n. 2771; Cass. Sez. V, 11 settembre 2019, n. 22653; Cass., Sez. V., 27 luglio 2012, n. 13443.

⁴² Cass. Sez. V, 2 agosto 2024, n. 21908; Cass. Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 29898; Cass. Sez. V, n. 29 maggio 2020, 10312; Cass. Sez. V, 20 marzo 2019, n. 7745; Cass., Sez. V, 2 marzo 2018, n. 4971; Cass., Sez. V, 6 luglio 2018, n. 17756; Cass., Sez. V, nn. 11844 e. 11846 del 10 ottobre 2017.

⁴³ Cass. n. 22653/2019; Cass., Sez. V, 11 giugno 2018, n. 15643; Cass., Sez. V, 9 marzo 2017, n. 6060.

⁴⁴ Cass., Sez. V, 15 ottobre 2010, n. 6060; Cass. Sez. VI-V, del 18/02/2015, n. 3168; Cass., Sez. V, del 18 ottobre 2017, n. 17824; Cass. VI-V, 07 settembre 2018, n. 21760.

(per le aree edificabili) vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, per cui si deve "fotografare" la situazione esistente al 1° gennaio dell'anno di riferimento. Tuttavia, il comma 745 della legge 160/2019 prevede che «Le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori, o, se antecedente, dalla data di utilizzo» e il comma 746 per le aree edificabili stabilisce che «il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici». Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino al momento della richiesta dell'attribuzione della rendita il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3 dell'articolo 7 del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, applicando i coefficienti ivi previsti, da aggiornare con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. In caso di locazione finanziaria, il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo.

La *questio iuris* che è stata risolta, senza contrasti, dalla giurisprudenza di legittimità⁴⁵ ma che trova invece soluzioni alternative in dottrina⁴⁶ concerne l'efficacia retro-

attiva o meno della rettifica di errori della rendita catastale.

La revisione del classamento non può che mirare ad eliminare errori di inserimento dei dati ovvero di applicazione delle regole tecniche dell'estimo catastale in relazione ad un immutato contesto, operazione che va tuttavia armonizzata con i principi contenuti nell'art. 21-*nonies* della legge 7 agosto 1990, n. 241, così come introdotto dall'art. 14 della legge 11 febbraio 2005, n. 15 [a tenore del quale: «Il provvedimento amministrativo illegittimo (...) può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge»]. Prendendo atto dell'opinione espressa in proposito dall'Avvocatura Generale dello Stato, la quale ha ritenuto, in primo luogo, che «(...) dovrà essere ponderata, con riferimento all'interesse generale, la finalità di una corretta operazione di accatastamento, nel rispetto cioè delle regole generali dell'estimo, interesse che, come tale, prescinde da quello specifico dell'Ente Territoriale, eventuale beneficiario del gettito proveniente dal tributo locale»; con riferimento al parametro del "termine ragionevole", che «(...) avrà efficacia preclusiva all'esercizio dell'annullamento in autotutela, il decorso di uno spazio temporale tale da avere

⁴⁵ Cass. Sez. T, del 13.06.2024, n. 16510.

⁴⁶ A. PICCOLO, *Rettifica della rendita catastale: due pesi e due misure*, in *Norme e tributi plus*, n. 1192 del 29 Ottobre 2024; PICCOCCHI - GAMBINO, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria*, in *Prat. trib.*, n. 3/2013, 567 ss.; TARGHINI, *L'arcaica e asistemica catastizzazione della ricchezza*

immobiliare, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2023, 256 ss.; SALINITRO, *Atti di revisione catastale: il termine per impugnare decorre dalla pubblicazione su Internet - Il ricorso avverso gli atti amministrativi catastali tra termine per l'impugnazione e legittimazione delle associazioni dei consumatori*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2019, 302 ss.; CAPOLUPO, *La posizione processuale dei Comuni in materia catastale*, in *Fisco*, n. 23/2017, p. 246 ss.; GALLIO, *Gli avvisi di accertamento attributivi o modificativi di rendite catastali vanno notificati agli eredi del de cuius*, in *Fisco*, n. 30/2021, 2974 ss.

determinato situazioni ormai consolidate». Ora, alla luce delle indicazioni interpretative fornite dall'Avvocatura Generale dello Stato, la Corte di cassazione, anche di recente, ha affermato che, se il riesame del classamento operato dall'Ufficio dell'Agenzia, in via autonoma o su istanza di parte, è qualificabile come esercizio della potestà di autotutela – in quanto finalizzato ad eliminare incongruenze derivanti da errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni dei principi dell'estimo catastale – la nuova rendita attribuita esplicherà efficacia retroattiva (*ex tunc*), cioè a decorrere dalla data dell'originario classamento, indipendentemente dalla data di notifica della nuova rendita agli intestatari della partita catastale. In tale contesto, infatti, il provvedimento emesso in sede di autotutela non è qualificato, *strictu sensu*, come mero atto modificativo della rendita – secondo l'accezione desumibile dall'art. 74 citato – ma, piuttosto, come atto tendente a ripristinare la correttezza e/o la legittimità di un provvedimento (l'atto attributivo o modificativo della rendita) errato fin dalla sua emanazione. Ovviamente, al fine di rendere esplicita negli atti catastali l'efficacia retroattiva della rettifica operata in via di autotutela, nelle annotazioni dei predetti atti dovrà essere – si afferma – evidenziato che la decorrenza della nuova rendita è corrispondente a quella del classamento rettificato⁴⁷, con la precisazione che la riconducibilità dell'errore di fatto all'Ufficio deve risultare evidente ed incontestabile, avendolo riconosciuto lo stesso Ufficio⁴⁸.

Ancora, è stato precisato che il provvedimento emesso in sede di autotutela modificativo della rendita di fabbricati ha effetto retroattivo, con decorrenza dalla data dell'originario classamento, indipendentemente dalla data di notifica della nuova rendita, se si limita a correggere errori originari o vizi dell'atto, non trattandosi di provvedimento modificativo della rendita, ma della correzione di errori insiti nell'originario provvedimento; se, invece, il riesame del classamento viene eseguito sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto all'originario classamento, la rettifica della rendita, effettuata dopo l'1 gennaio 2000, sarà irretroattiva, avendo efficacia *ex nunc*⁴⁹.

Diversamente, con specifico riguardo a fattispecie di errore imputabile al contribuente, si è precisato che «i principi affermati da questa Corte – secondo i quali le variazioni della rendita catastale hanno efficacia a decorrere dall'anno successivo alla data in cui sono annotate negli atti catastali, non si applicano quando si tratti di modifiche dovute a correzioni di errori materiali di fatto, anche se sollecitate dal contribuente all'Ufficio – non possono trovare applicazione al caso di specie, riferendosi tale indirizzo al caso in cui tale errore di fatto sia stato compiuto dall'ufficio e risulti evidente e incontestabile, avendolo riconosciuto lo stesso Ufficio, invece nel caso di specie risultando che il preteso errore che

⁴⁷ Cass., Sez. T, 1.03.2025, n. 5454.

⁴⁸ Cass. Sez. V, n. 7754/2019; Cass. n. 20463/2017; Cass. 3168/2015; Cass. n. 11844/2017; Cass. n. 13018/2012; Cass. 8550/2023 già citate.

⁴⁹ Cass., Sez. V, 26 marzo 2014, n. 7042; Cass., Sez. V, 31 maggio 2017, nn. 13845, 13846, 13847 e 13848; Cas., Sez. V, 6 giugno 2017, n. 14739; Cass., Sez. V, 30 maggio 2018, n. 13656; Cass., Sez. V, 17 maggio 2019, n. 13345; Cass., Sez. V, 30 settembre 2019, nn. 24279 e 24280; Cass., Sez. V, 17 ottobre 2019, n. 26392; Cass., Sez. V, 7 novembre 2019, nn. 28635 e 28636; Cass., Sez. V, 27 ottobre 2021, n. 30271; Cass., Sez. V, 28 ottobre 2021, nn. 30443, 30444 e 30445; Cass., Sez. V, 12.06.2021, n. 16679; Cass., Sez. V, 13 ottobre 2022, n. 29996; Cass., Sez. V, 24 marzo 2023, n. 8543; Cass., Sez. V, 9 aprile 2024, n. 9446.

ha originato il procedimento DOCFA di rettifica della rendita catastale sarebbe stato commesso dal contribuente»⁵⁰.

E questo principio ha trovato adattamento⁵¹ nel senso che: «Quindi, quando l'immobile è già censito con attribuzione di rendita, che sia variata per effetto di modifiche materiali regolarmente denunciate, l'efficacia della rendita modificata avendo carattere ricognitivo-dichiarativo e non costitutivo, è applicabile dall'epoca della dichiarazione Docfa e l'imposta va commisurata alla rendita catastale attribuita "tempo per tempo", sia pure *ex post*, dal competente ufficio, che quindi, retroagisce. D'altra parte, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale, di efficacia retroattiva 'da errore' può parlarsi solo se quest'ultimo sia imputabile alla pubblica amministrazione⁵², e non alla parte privata la quale, presentata la dichiarazione di variazione-emenda (alla quale ha, in effetti, sempre diritto), fruisce dei relativi effetti solo a far data dalla presentazione stessa, non anche per il periodo antecedente⁵³.

Si rileva, tuttavia, che la natura meramente ricognitiva (e non costitutiva) dell'accertamento catastale avrebbe dovuto condurre ad una soluzione giuridica differente da quella adottata dalla giurisprudenza, risultando incongruente l'irretroattività della rettifica della rendita catastale ovvero dei dati catastali originata da meri errori materiali ascrivibili al proprietario – purché ricono-

scibili – rispetto alla retroattività della variazione ascrivibile ad errore dell'amministrazione.

Le variazioni delle risultanze catastali definitive anche se sollecitate all'ufficio dal contribuente non si dovrebbe sottrarre, quindi, alla regola di carattere generale, funzionale alla natura della rendita catastale di presupposto per la determinazione e la riscossione dei redditi tassabili nei singoli periodi d'imposta⁵⁴; conseguentemente, poiché la rettifica incide sull'originaria rendita messa in atti, anche la rettifica di questa, a seguito di revisione per errore del contribuente, dovrebbe produrre effetti retroattivi.

Proprio dalla natura valutativa-estimativa e meramente accertativa dell'atto di attribuzione del classamento catastale, la dottrina⁵⁵ ne fa discendere, secondo una lettura costituzionalmente orientata della normativa, la retroattività della dichiarazione rettificativa dell'erronea valutazione o dell'erroneo classamento, a prescindere dal soggetto, contribuente o amministrazione, che l'errore ha commesso⁵⁶.

La tesi in rassegna fa leva sulle argomentazioni poste a fondamento delle sentenze della Corte costituzionale – sent. n. 249 dell'1 dicembre 2017 e n. 263 del 24 giugno 1994 – là dove ha già ribadito che, sebbene le rendite catastali non siano atti di imposizione tributaria e non sia configurabile rispetto ad esse una questione collegata al

⁵⁰ Cass., Sez. V, 28 agosto 2017, n. 20463; Cass., Sez. V, 5 febbraio 2019, n. 3273; Cass., Sez. V, 11 giugno 2021, n. 16679; Cass., Sez. V, 25 ottobre 2022, n. 31556; Cass., Sez. V, 24 marzo 2023, n. 8550; Cass., Sez. V, 12 settembre 2024, n. 24542.

⁵¹ Cass., Sez. V, n. 16679/21 cit.

⁵² Cass. Civ. Sez. Trib., 13 giugno 2024, n. 16510.

⁵³ Cass., Sez. V, 29 settembre 2005, n. 19066; Cass., Sez. V, 20 marzo 2019, n. 7745; Cass., Sez. V, 28 agosto 2017, n. 20463; Cass., Sez. V, 31 luglio 2015, n. 16241; Cass., Sez. V, 5 maggio 2010, n. 10815; Cass., Sez. V, 30 dicembre 2009, n. 27906.

⁵⁴ Cass., Sez. V, 7 settembre 2004, n. 18023; Cass., Sez. V, 30 luglio 2010, n. 17863.

⁵⁵ Antonio Piccolo, Rettifica della rendita proposta senza limiti temporali per il contribuente, in "Fisco", 17 febbraio 2020.

⁵⁶ A. PICCOLO, *Rettifica della rendita catastale: due pesi e due misure*, in *Norme e tributi plus*, n. 1192 del 29 ottobre 2024; G. DURANTE, *Ha "efficacia retroattiva" la modifica della rendita catastale quando l'errore nella valutazione dell'immobile è riconducibile all'ufficio (nota a Cass. Civ. sez. trib., 13 giugno 2024, n. 16510)*, in *IUS TRIBUTARIO*, 08 Novembre 2024.

parametro di cui all'art. 53 della Costituzione, i criteri per la loro determinazione, ove non ispirati a principi di ragionevolezza, potrebbero porre le premesse per l'incostituzionalità delle singole imposte che su di essi si fondono, dato che in tal modo verrebbe a configurarsi un'imposizione fiscale falsata nei suoi presupposti in violazione della predetta disposizione costituzionale. Secondo gli artt. 3 e 53 della Costituzione, la "capacità contributiva" deve costituire l'unico parametro di riferimento reale ed effettivo; il suo senso concreto impone quindi di escludere qualsiasi interpretazione da cui possa derivare la soggezione del contribuente ad un prelievo fiscale maggiore o minore di (comunque diverso da) quello effettivamente voluto dal legislatore⁵⁷.

6. Effetti della sentenza di rettifica catastale provvisoriamente esecutiva e del giudicato.

La previsione di legge di cui all'articolo 69 del d.lgs. 546/1992, così come novellato dal d.lgs. 156/2015, stabilisce che «Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea

garanzia. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi». In questo modo si è posto fine alla previgente situazione, di evidente squilibrio, in cui l'esecutività, prima del passaggio in giudicato delle sentenze, poteva operare solo a favore del Fisco. Infatti, mentre nelle liti di impugnazione degli atti impositivi, a seguito di una sentenza favorevole all'Amministrazione Finanziaria, quest'ultima, ai sensi dell'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992, aveva la possibilità di riscuotere, in via provvisoria e graduale (riscossione parziale non prevista per i tributi locali), le pretese erariali prima dell'insorgenza della *res iudicata*, al contrario, prima della riforma, le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali non erano esecutive se non a seguito del passaggio in giudicato della sentenza.

Quest'ultima affermazione merita tuttavia una precisazione che evidenzia altresì una contraddizione interna della precedente cornice normativa relativa agli effetti delle sentenze concernenti le operazioni catastali non passate in giudicato.

Nella versione precedente, l'art. 69-bis, d.lgs. n. 546/1992 (inserito dal d.l. n. 16/2012) disponeva che l'aggiornamento dei dati catastali stabiliti nella sentenza poteva avvenire solo con il suo passaggio in giudicato, cioè al momento in cui la sentenza diveniva definitiva.

⁵⁷ Cass., Sez. V, 20.05.2021, n. 13817; Cass., Sez. V, del 19.12.2018, n. 32832.

Tuttavia, come confermato dalla circolare n. 38 del 2015 dell'Agenzia delle Entrate, le sentenze depositate prima del primo giugno 2016, non immediatamente esecutive, vanno annotate, secondo quanto disposto dall'art. 12, comma 4, del d.l. 16 del 2012 "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento" (e successivo provvedimento del 17 luglio 2012 del Direttore dell'Agenzia del Territorio). La norma in esame infatti dispone(va) che «Fermo restando quanto previsto dall'articolo 69-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, le sentenze, emanate nei giudizi ivi indicati, non costituenti titolo esecutivo sono comunque annotate negli atti catastali con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto». Il comma 3 della medesima disposizione così recita «Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 19, comma 1, lettera f), le parole: «comma 3» sono sostituite dalle seguenti: «comma 2». b) dopo l'articolo 69 è inserito il seguente: «Art. 69-bis. (Aggiornamento degli atti catastali) - 1. Se la commissione tributaria accoglie totalmente o parzialmente il ricorso proposto avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia munita dell'attestazione di passaggio in giudicato, sulla base della quale l'ufficio dell'Agenzia del territorio provvede all'aggiornamento degli atti catastali».

Dal combinato disposto dei due commi in rassegna si deve concludere che, mentre l'aggiornamento stabilito con sentenza passata in giudicato deve essere annotata

negli atti catastali <definitivamente> anche precedentemente alla introduzione della provvisoria esecutività di dette sentenze, la rendita stabilita con sentenza non definitiva doveva essere annotata secondo le modalità stabilite dall'Agenzia del territorio, vale a dire con l'annotazione di rendita provvisoria, non incidente sulle annualità di imposta oggetto di avvisi impugnate dal contribuente.

Ad una prima lettura dell'attuale assetto normativo, sembrerebbe che lo strumento per ottenere in via coattiva l'esecuzione delle sentenze in esame, presuppone sempre il passaggio in giudicato della sentenza, tenuto conto di quanto dispone il riformato articolo 70 d.lgs. 546/92 (La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato...), fatte salve le eccezioni di cui all'articolo 68, comma 2, e all'articolo 69, nuova versione; detta ultima previsione legislativa assicura invece la provvisoria esecutività delle pronunce in materia catastale per il tramite appunto del giudizio di ottemperanza⁵⁸.

Si afferma nella giurisprudenza di legittimità che l'art. 69, comma 1, cit., che prevede l'immediata esecutività delle sentenze del Giudice tributario, abbia natura immediatamente precettiva⁵⁹, a prescindere dell'emanazione dei decreti ministeriali d'attuazione (introdotti con decreto del Ministero delle finanze n. 22/2017), considerato che, anche secondo una pluralità di riferimenti normativi

⁵⁸ Cass., Sez. V, 26 gennaio 2021, n. 1570; Cass., Sez. V, 12 maggio 2010, n. 11439; Cass., Sez. V, 17 marzo 2010, n. 6475; Cass., Sez. V, 7 maggio 2008, n. 11094; cfr. Cass. Sez. V, 11 luglio 2022, n. 21811; Cass., Sez. V, 14 febbraio 2019, n. 4349; Cass., Sez. V, n. 28469 del 12.10.2023; M. DEL VAGLIO, *Processi di revisione parziale del classamento e tutela del contribuente*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 110 ss.

⁵⁹ Cass., Sez. V, 5 agosto 2015, n. 16409.

(art. 9 del d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015; art. 68 del d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992; artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997; art. 282 c.p.c., richiamato dall'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992), le sentenze delle Commissioni tributarie sono immediatamente efficaci⁶⁰; per cui, qualora intervenga una sentenza del Giudice tributario, anche non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l'ente impositore, così come il Giudice dinanzi al quale sia stata impugnato l'atto impositivo, ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia ove l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell'eccedenza versata. Con possibilità per il contribuente di esperire il giudizio di ottemperanza in caso di mancata esecuzione (art. 69, comma 5, d.lgs. ult. cit.) delle sentenze relative a operazioni catastali a lui favorevoli e (a decorrere dal 1° gennaio 2016) delle sentenze relative ad atti impositivi che comportano il rimborso di tributi, interessi e sanzioni corrisposti in eccedenza rispetto a quanto statuito in sentenza (art. 68, comma 2, d.lgs. cit.).

Tuttavia, la Corte di cassazione ha, altresì, affermato che non bisogna confondere l'esecutività provvisoria (immediata) ex art. 69 d.lgs. n. 546/1992 della sentenza avente ad oggetto operazioni catastali con la definitività dell'accertamento, che deriva solo dal giudicato. In quest'ottica, il contribuente, se da un lato, in forza della sentenza favorevole esecutiva, ha titolo per ottenere l'immediata iscrizione in catasto della rendita provvisoriamente stabilita (anche per

eventuali imposizioni future, in pendenza di giudizio), dall'altro lato, non ha anche quello di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo basato sulla rendita originaria e, ciò in quanto l'annullamento discende dalla retroattività insita nel solo accertamento passato in giudicato, e non nella esecutività provvisoria, sicché lascia impregiudicato il rapporto di imposta – dipendente dall'accertamento della rendita catastale –, il cui assetto definitivo deve conseguire, pertanto, dalla definitività della decisione. In definitiva, la sentenza in tema di rettifica catastale provvisoriamente esecutiva può essere posta in esecuzione anche in difetto di giudicato (v. abrogazione art. 69-bis, d.lgs. n. 546 del 1992), ai soli fini della messa in atti, ma lascia impregiudicato il rapporto di imposta – dipendente dall'accertamento della rendita catastale *sub iudice* –, il cui assetto definitivo deve conseguire dal giudicato.

In altri termini, il giudicato rappresenta l'unico dato da prendere in considerazione in merito alla rendita 'legittimamente' operante al primo gennaio dell'annualità di imposta pretesa; solo la rendita catastale stabilita in via definitiva dal giudice tributario rappresenta, in virtù degli effetti retroattivi propri delle statuizioni giudiziali, l'unica rendita valida ed efficace ai fini dell'applicazione dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, con la conseguenza che, per l'annualità in cui interviene il giudicato, ove si accerti che a tale momento esistevano già le condizioni richieste per l'emanazione del provvedimento, la base imponibile è quella determinata con il provvedimento giudiziale⁶¹. Con riguardo alla decorrenza degli effetti dell'annullamento giurisdizio-

⁶⁰ Cass., Sez. VI, 19 aprile 2019, n. 11135; Cass., Sez. VI, 16 dicembre 2020, n. 28847; Cass., Sez. T. 06/05/2024, n. 12074, con riferimento alla natura precettiva dell'art. 69 in rassegna.

⁶¹ Cass., Sez. V, 09/06/2022, n. 18637; Cass., Sez. T, 27.07.2024, n. 20240.

nale degli atti di attribuzione della rendita catastale, esso «comporta la caducazione degli avvisi di accertamento e di liquidazione dell'imposta, emessi sulla base delle rendite medesime, in quanto l'annullamento dell'atto implica il venir meno degli effetti *medio tempore* prodottisi, salvo il limite dell'impossibilità, perché se così non fosse il successo dell'azione giudiziaria sarebbe sostanzialmente inutile. Non osta a tale conclusione il riferimento alle rendite catastali "vigenti", contenuto nell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, riferimento che va inteso correttamente come operato alle rendite "legittimamente" vigenti»⁶².

Sotto altro profilo, la giurisprudenza di legittimità ha richiamato, a conferma della tesi della necessità del passaggio in giudicato della sentenza in materia di operazioni catastali, l'unanime indirizzo secondo il quale tra il giudizio concernente l'impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e quella avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., la sospensione del secondo giudizio fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, su quella relativa alla liquidazione dell'imposta⁶³. Aggiungendo che, in tema di ICI, il termine di decadenza dal diritto al rimborso delle somme versate e non dovute, fissato dall'art. 1, comma 164, della legge n. 296 del 2006, in cinque anni dal giorno

del versamento o da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione, decorre dal passaggio in giudicato della sentenza determinativa della rendita catastale dell'immobile oggetto di imposizione⁶⁴.

Alla luce delle considerazioni che precedono, anche all'indomani della riforma del summenzionato art. 69, che ha introdotto l'esecutività per le sentenze aventi ad oggetto le operazioni catastali, deve ritenersi che essa non incida sull'annualità di imposta *sub iudice*.

Tuttavia, se – in applicazione della nuova formulazione degli artt. 67-*bis* e 69, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 (a seguito delle modifiche introdotte con gli artt. 9 e 12, d.lgs. n. 156/2015) – il contribuente può chiedere sin da subito l'aggiornamento dei dati catastali senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza e, quindi, anche in pendenza di appello o ricorso in Cassazione e, purtuttavia, non può ottenere l'annullamento dell'atto impositivo emesso dall'amministrazione comunale - nondimeno detto ultimo giudizio dovrà essere sospeso in attesa del passaggio in giudicato della sentenza in materia catastale.

Ovviamente, la *res iudicata* (in quanto sentenza di accertamento) produce, come anticipato, i suoi effetti a decorrere dalla data della domanda.

Accade, tuttavia, frequentemente, che proposta la rendita con la procedura DOCFA, l'Agenzia ne disponga la rettifica a distanza di anni e che, una volta notificata, questa venga impugnata dal proprietario del cespite. In questo caso, la questione che si pone è se la rendita catastale risultante da sentenza passata in giudicato abbia effica-

⁶² Cass. Sez. 5, n. 11439/2010, cit.; Cass., Sez. 5, 04/03/2015, n. 4334.

⁶³ Cass., Sez. 6 - 5, del 10/01/2014, n. 421; Cass. n. 20440/2024 cit.

⁶⁴ Cass., Sez. 5, 17/05/2017, n. 12279; Cass. sez. trib. n. 20440/2024, cit.

cia retroattiva sin dalla data di attribuzione della rendita errata o, quantomeno, dalla data dell'introduzione del giudizio di opposizione, oppure abbia efficacia soltanto dalla data di passaggio in giudicato della sentenza stessa con conseguente messa in atti; se, dunque, gli effetti del giudicato retroagiscono alla data della domanda e quindi del ricorso del contribuente, per il periodo che intercorre tra la proposta e la data della notifica del ricorso è doveroso domandarsi se dalla data della proposta rendita alla data dell'introduzione del giudizio di opposizione (data della domanda), si applica la precedente rendita iscritta in catasto ovvero la nuova rendita determinata giudizialmente.

Abbiamo visto che, nel nostro ordinamento, vige il principio generale per cui gli effetti di un provvedimento giurisdizionale retroagiscono al momento della domanda se a tale momento esistevano già le condizioni richieste per l'emanazione del provvedimento⁶⁵.

È stato, così, affermato, proprio in tema di ICI che “qualora il contribuente abbia impugnato la classificazione catastale e la rendita determinate dall'Ufficio, la rendita catastale stabilita in via definitiva dal giudice tributario opera, in virtù degli effetti retroattivi propri delle statuizioni giudiziali, fin dal momento dell'efficacia delle maggiori rendite contenute nell'atto impugnato”⁶⁶. In altri termini, la determinazione del giudice passata in cosa giudicata costituisce l'unica rendita valida ed efficace a partire dall'attribuzione e, quindi la sola sulla quale deve e può essere calcolata l'imposta effettiva dovendosi considerare la rendita giudizialmente determinata come quella “messa in

atti” sin dal momento della stima da parte dell'Ufficio erariale⁶⁷. Si potrebbe concludere che la decorrenza retroattiva, ai fini dell'adeguamento dell'imposta ICI, opera dal momento della richiesta di attribuzione della rendita catastale attraverso la procedura DOCFA, per i periodi successivi alla denuncia di variazione, a prescindere dall'epoca di notificazione o di definitiva attribuzione della rendita catastale, se a quell'epoca già sussistevano i presupposti per l'emanazione del provvedimento⁶⁸.

MILENA BALSAMO

⁶⁵ Cass., Sez. 1, 26 ottobre 1983, n. 6322; Cass. n. 18637/2022 cit.

⁶⁶ Cass., Sez. III, 13 maggio, 2008 n. 11904.

⁶⁷ Cass. Sez. 5, primo giugno 2006, n. 13069.

⁶⁸ Cass, Sez. V, 30 dicembre 2020, n. 29898; Cass. sez. V, 11 settembre 2019, n. 22653; Cass. n. 18637/2022 cit.; Cass. n. 12297 del 17/05/2017; Cass. Sez. V, 4 marzo 2015, n. 4334; Cass. Sez. V, 01/06/2006, n. 13069 secondo cui «la determinazione del giudice passata in cosa giudicata costituisce l'unica rendita valida ed efficace a partire dall'attribuzione e, quindi la sola sulla quale deve e può essere calcolata l'imposta effettiva dovendosi considerare la rendita giudizialmente determinata come quella “messa in atti” sin dal momento della determinazione da parte dell'Ufficio erariale».

6. Il procedimento di accertamento e riscossione dei tributi locali: un “groviglio di norme” in cerca di riscrittura e, allo stato, di più letture adeguate alle regole e principi dell’ordinamento

SOMMARIO: **1.** L’oggetto dell’indagine. – **2.** L’esegesi delle norme applicabili dal 1.1.2007 ad oggi: le abrogazioni *espresse* e quelle *implicite*. – **3.** L’accertamento di tipo sostanziale e quello di tipo “*automatizzato o sostanzialmente automatizzato*” dei tributi locali: le regole vigenti non scritte. – **4.** L’inapplicabilità della riscossione frazionata *ante e post decisum* per gli avvisi di accertamento dei tributi locali: una scelta, dopo la l. n. 160/2019, incoerente ed inattuale. – **5.** Conclusioni.

1. L’oggetto dell’indagine.

Affrontare la questione dell’accertamento e della riscossione dei tributi locali richiede un notevole sforzo dovendo oggi l’interprete confrontarsi con norme che si sono susseguite nel tempo di non facile lettura, di una serie nutrita di abrogazioni (*esplicite ed implicite*) ed un’ondivaga interpretazione delle stesse in sede di legittimità condizionata, malauguratamente, dall’assenza di interventi di sistema, coordinati e coerenti a livello legislativo. Lo scenario si complica alla luce del fatto che con la l. n. 160/2019 è stata prevista, dal 1° gennaio 2020, la fase dell’accertamento esecutivo con formazione di un atto conclusivo, ed adozione di un procedimento analogo, quanto a natura ed effetti, a quello che riguarda, da tempo, il comparto delle II.DD e dell’IVA regolato dall’art. 29 del d.l. n. 78/2010; attività che, oggi, va coor-

dinata con le norme dello Statuto del contribuente che hanno effetti riflessi sull’agire degli enti locali sia con riguardo ai principi generali, consacrati nella legge n. 212/2000 revisionata ad opera del d.lgs. n. 219/2023, che con riguardo al sistema della riscossione dei tributi erariali, anch’esso riformato dal d.lgs. n. 110/2024 con l’ulteriore estensione dell’accertamento esecutivo di cui all’art. 29, d.l. n. 78/2010 alle altre “*entrate riscuotibili mediante ruolo, ivi comprese le somme dovute per una serie di atti e avvisi emessi dall’Agenzia delle entrate*” (ex art. 14, cit. d.lgs. n. 110/2024).

2. L'esegesi delle norme applicabili dal 1.1.2007 ad oggi: le abrogazioni espresse e quelle implicite.

Prima della l. n. 160/2019, l'ente locale ha potuto agire, come noto, in rettifica di denunce infedeli, incomplete o omesse e/o per riscuotere *anche* i parziali/omessi versamenti rispettando, quanto a forma e contenuto dell'avviso di accertamento, i requisiti stabiliti dalla l. n. 296/2006 (art. 1, comma 162, sull'obbligo di motivazione, anche per *relationem*), nonché il termine quinquennale di decadenza per notificare l'atto (ex art. 1, comma 161) e, di norma, il termine triennale di decadenza per la riscossione del dovuto (art. 1, comma 163). Regole speciali hanno riguardato, invece, la Tari (e Tarsu/Tares, per i rapporti ancora pendenti) per la previsione, nel caso di riscossione *a mezzo ruolo*, di un termine di decadenza più breve (annuale) ex art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93, non abrogato dalla l. n. 296/2006.

La lacuna che si è venuta a determinare, rapportandola anche all'Imu (in virtù dell'abrogazione espressa, al contrario, dell'art. 11 d.lgs. n. 504/92 dal comma 173 della cit. l. n. 296/2006)¹, è stata risolta, dopo una

serie di orientamenti contrastanti, con la formula dell'“*implicita abrogazione di parte del comma 1 del cit. art. 72*” stabilita in sede di legittimità (ex multis, di recente, Cass. sent. n. 17491 del 25.06.2024)² a favore dell'applicazione anche per la Tari del termine triennale di decadenza ex cit. art 1, comma 163, l. 296/2006 per i casi di accertamenti, in rettifica o d'ufficio di denunce infedeli o omesse, diventati *definitivi*.

Dopo la novella del 2019, una volta notificato l'avviso di accertamento “*ai sensi dell'art. 1, comma 792, l. 160/2019*”, cd.

dell'imposta”.

² La Suprema Corte nella sent. n. 17491 del 25.06.2024 ha stabilito: “*Deve ritenersi che l'art. 72, comma 1, sia stato in parte implicitamente abrogato all'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 163, ... deve ritenersi venuta meno, per incompatibilità, la previsione normativa (contenuta nel primo comma dell'art. 72) che prescriveva, ai fini della iscrizione a ruolo, il rispetto del termine di un anno dalla notifica dell'avviso di accertamento. ... Resta, invece, tuttora disciplinata dall'art. 72 (comma 1) la fattispecie che si realizza allorquando, in presenza di una denuncia del contribuente, l'iscrizione a ruolo non deve essere preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento, qualora, infatti, la denuncia sia stata presentata, sia pure tardivamente, e l'ente ritenga di non contestarla, il primo comma dell'art. 72 del medesimo D.lgs. consente al Comune di “procedere direttamente alla liquidazione della TARSU, sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente originariamente, ed alla conseguente iscrizione a ruolo, attraverso la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in esso contenuti, procedendo alla notificazione di una cartella esattoriale, senza previa emissione di alcun avviso di accertamento; sicché, salvo il caso di omessa denuncia o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, non occorre la preventiva notifica di un atto di accertamento”.* (cfr. anche Cass. n. 22248 del 2015 e n. 19120 del 2016). La Suprema Corte, ha ulteriormente precisato: “*Si tratta di una facoltà del tutto eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, concessa al Comune, quando la riscossione si fonda su dati ed elementi già acquisiti e rimasti invariati (v. Cass., Sez. 5, n. 14043 del 23/05/2019). In definitiva, deve pervenirsi alla conclusione che, quando, in assenza di una denuncia, va notificato il previo avviso di accertamento (l'ente impositore può procedere all'emissione di un avviso di accertamento quando il contribuente non abbia presentato la denuncia prescritta dal precedente art. 70, oppure nel caso in cui ritenga che la denuncia presentata sia infedele o incompleta; v. Cass. n. 19255 del 2003, Cass. n. 19181 del 2004 e Cass. n. 20646 del 2007), devono seguirsi le modalità ed i termini indicati dall'art. 1, comma 163 (cfr. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 14043 del 2019), anziché quelli prescritti dall'art. 72, comma 1”.*

¹ Fino al 2006, l'art. 11 del d.lgs. n. 504/92 ha regolato per l'ICI, come avveniva per la TARSU con l'art. 72, d.lgs. n. 507/93, i casi di controllo di “tipo formale” delle e denunce presentate (ai sensi dell'art. 10), per verificare i versamenti eseguiti “sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e dalle denunce stesse, o dalle informazioni fornite dal sistema informativo dell'anagrafe” in ordine all'ammontare delle rendite risultanti in catasto e dei redditi dominicali; oppure a correggere gli errori materiali e di calcolo e liquidava l'imposta. In tali casi il Comune emetteva “un avviso di liquidazione” con l'indicazione dei criteri adottati, dell'imposta o maggiore imposta dovuta sanzioni ed interessi “entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento

“accertamento impto-esattivo”³, nel termine quinquennale (*ex cit.* art. 1, comma 161, l. n. 296/2006), decorsi 90 gg. dalla notifica, l'ente può procedere, invece, direttamente all'esecuzione forzata⁴. Il che ha finito

per determinare “il superamento implicito” dell'art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 (non abrogato) – ovvero del termine di decadenza della separata (*e non concentrata*) fase della riscossione – con l'applicazione del solo termine di prescrizione del credito di spettanza dell'ente locale indicato nell'accertamento che, di norma, è quinquennale (*ex art.* 2948, comma 1, n. 4 c.c.), salvo il caso di giudicato dove il termine è decennale (*ex art.* 2953 c.c.), fermo che per le sanzioni per le quali la prescrizione è sempre quinquennale⁵.

Senonché, prima della l. n. 160/2019, l'ente locale ha potuto certamente agire per “riscuotere” i parziali o omessi versamenti emersi da un controllo operato in base ai soli dati in suo possesso su denunce regolari, o in anagrafe e, quindi, rilevando la violazione commessa dal contribuente su dati rimasti “*invariati*”.

Se ciò è avvenuto, come ha stabilito, anche qui, dopo orientamenti non univoci, la giurisprudenza di legittimità (Cass. sent. n. 20037 del 22.07.2024; Cass. sent. n. 11481 dell'8.04.2022; Cass. sent. n. 13106 del 30.06.2020), l'ente non avrebbe dovuto emanare “un avviso di accertamento” – atto tipico della sequenza procedimentale di una rettifica *di tipo sostanziale* – ma for-

³ Così definiti da GLENDI, *Notifica degli atti “impto-esattivi” e tutela cautelare ad essi collegata*, in GLENDI, UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 3 ss. Per le prime riflessioni e dottrina dell'epoca, si consenta di rinviare a COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 6/2011, 1421-1443, nonché COPPOLA, *La riscossione coattiva degli enti locali: il punto della situazione nei casi di accertamenti definitivi*, in *Inn. e dir.*, 3/2016, 1-19. Sulla natura di titolo esecutivo dell'accertamento impto-esattivo, tra i tanti contributi, si rinvia a: CARINCI, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento* in GLENDI, UCKMAR (a cura di), *op. cit.*, 45 ss.; MICCINESI, *L'esecutività dell'accertamento: rilevanza sistematica ed impatto sul sistema*, in GLENDI, UCKMAR (a cura di), *op. cit.*, 65 ss. Di contrario avviso, LA ROSA, *Riparto delle competenze e “concentrazione” degli atti*, in GLENDI, UCKMAR (a cura di), *op. cit.*, 73 ss.; così anche BRUZZONE, *Per gli atti impto-esattivi l'intimazione di pagamento ha valenza di titolo esecutivo*, in *Corr. trib.*, 13/2014, 1029, nonché TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo e precetto*, in *Corr. trib.*, 33/2011, 2672 ss.; ICOLARI, *La nuova organizzazione della riscossione dei tributi nell'ordinamento giuridico nazionale*, in BASILAVECCHIA, CANNIZZARO, CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, *Quaderni della rivista di diritto tributario*, Milano, 2011, 3 ss.; CANNIZZARO, “Concentrazione” della riscossione nell'accertamento: le ricadute sul sistema, in BASILAVECCHIA, CANNIZZARO, CARINCI (a cura di), *op. cit.*, 65 ss.; C. ATTARDI, *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici*, in *Il fisco*, 2010, 6323 ss.

⁴ Al netto di talune regole che impongono la sospensione legale della riscossione e/o la notifica di un'intimazione di pagamento, se è decorso un anno senza che sia cominciata l'esecuzione, oppure di un sollecito di pagamento per gli importi inferiori a 10 mila euro. L'esecuzione forzata è, infatti, *sospesa* di diritto (*ex lett. b*), comma 792 cit.), come accade per l'omologo avviso esecutivo di cui all'art. 29, d.l. n. 78/2010 (II.DD ed IVA) “*per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico degli atti al soggetto legittimato alla riscossione forzata; il periodo di sospensione è, tuttavia, ridotto a centoventi giorni ove la riscossione delle somme richieste sia effettuata dal medesimo soggetto che ha notificato l'avviso di accertamento*”. Se l'esecuzione forzata non viene intrapresa entro l'anno, ove la pretesa è d'importo superiore a 10 mila euro, il comma 792 cit., lett. h), rinviando all'art. 50 comma 2, del d.p.r. n. 602/73, impone la notifica di un “avviso di intimazione” del pagamento entro *cinque giorni*, ai fini dell'esecuzione (con l'eventuale fermo, ipoteca, pignoramento, ecc.), avente natura analoga all'avviso di mora. Per il recupero di importi fino a 10 mila euro, l'art. 1, comma 795, della l. n. 160/2019 stabilisce, invece, che dopo che l'avviso è divenuto esecutivo, prima dell'avvio della procedura esecutiva

e cautelare, gli enti impositori (*o i concessionari*) devono inviare al contribuente, “*un sollecito di pagamento*” per avvisare il debitore scaduto che, se non si provvede al pagamento entro i *trenta giorni successivi*, saranno attivate le procedure cautelari ed esecutive.

⁵ Secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. ord. n. 21810 del 2022, Cass. sent. n. 13683 del 2020) “... *per quanto riguarda la prescrizione del credito relativo ai tributi locali, l'articolo di riferimento è l'art. 2948 c.c. secondo cui essi devono essere riscossi nel termine breve di cinque anni dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo tempestivamente notificato al contribuente. L'applicazione di tale disciplina si fonda sulla natura periodica di tali tributi, trovando essa un limite nel caso in cui il credito erariale non sia stata accertato con sentenza passata in giudicato o a mezzo di decreto ingiuntivo (ex plurimis Cass. n. 9076 del 2017)*”.

mare *direttamente* un “titolo esecutivo” e, quindi, il ruolo da consegnare ad ADER per la notifica della cartella e/o l’ingiunzione cd. rafforzata (*ex art. 7, comma 2, lett. gg-quater, d.l. n. 70/2011*)⁶, ove avesse agito in proprio o attraverso i concessionari abilitati, da notificare nel termine triennale *ex art. 1, comma 163, l. n. 296/2006* (non applicandosi, l’art. 1, comma 161 riferibile alla notifica dell’avviso di accertamento)⁷.

Il tutto, al netto dei casi Tari (Tarsu/Tares pendenti) per i quali il termine di decadenza non può che restare, ad oggi, quello annuale, attesa la perdurante “co-vigenza” unitamente all’art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 della “(altra) parte” del comma 1 dell’art. 72, d.lgs. n. 507/93 “*non implicitamente abrogata*” che riguarda i soli casi di un carico da riscuotere per effetto della *definitività* di un accertamento in rettifica, o d’ufficio di denunce infedeli o omesse, ma non quello che deriva dal titolo esecutivo formato a seguito di un controllo di tipo liquidatorio (formale) di denunce regolari.

Resta il fatto che, a fronte della mancanza di coordinamento tra le norme vigenti e dell’incertezza e, quindi, del contenzioso che si è sviluppato per i tributi locali “sui mezzi” e “termini di decadenza” da rispettare a seconda della sequenza procedimentale adottata, il legislatore si sarebbe dovuto fare carico di regolare *ex lege* le diverse metodologie di controllo/accertamento distin-

guendo quelli “di tipo formale” da quelli “di tipo sostanziale”. Il che non è avvenuto.

Ciò nonostante, se si riflette, il distinguo da operarsi tra questi metodi di controllo è pienamente attuale e cogente in virtù di altre regole che, nelle more, hanno trovato attuazione con la riforma dello Statuto del contribuente ad opera del d.lgs. n. 219/2023; norme che, come noto, sono di immediata applicazione per gli enti locali, a prescindere dalla avvenuta o meno adozione regolamentare.

La conferma di questa conclusione sta, infatti, all’art. 1, commi 3 e 3-bis della l. n. 212/2000 ove è indicato che le disposizioni dello Statuto valgono “*come principi generali per gli enti locali*”, tenuti ad adeguare “*i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie*”, con l’ulteriore precisazione che gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi “*non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dallo Statuto, ma possono prevedere livelli ulteriori (e, quindi, maggiori) di tutela*”.

Inoltre, per ciò che qui rileva, vanno tenute in conto le norme indicate all’art. 6-bis, l. n. 212/2000 sull’obbligo del contraddittorio *informato ed effettivo* che è stato generalizzato e vige, a pena di annullabilità, per tutti gli atti impugnabili ad esclusione dei soli atti “*automatizzati o sostanzialmente automatizzati*”, ovvero quelli che, prima della loro emanazione, non richiedono, a pena di annullabilità, l’invio dello schema d’atto *ex comma 3 del cit. art. 6-bis*; norma che, quindi, pacificamente, riguarda gli enti locali in virtù del cit. art. 1, commi 3 e 3-bis, l. n. 212/2000⁸.

⁶ Con il d.l. n. 70/2011 convertito in l. n. 106/2011, all’art. 7, comma 2, è stata inserita la lett. gg-quater, per “rafforzare” l’ingiunzione fiscale, equiparandola alla cartella di pagamento in modo che, come questa, una volta notificata, può dare il via a tutte le procedure di espropriazione previste dal titolo II del d.p.r. n. 602/1973 gestite da Equitalia S.p.A. e, di poi, da ADER.

⁷ D’ALONZO, *La “conclusione del controllo” fiscale come “accertamento”: dell’adempimento o dell’inadempimento dell’obbligo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2023, 2120 ss.

⁸ Come noto, la regolamentazione degli atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati è stata fornita con riguardo ai soli atti dell’amministrazione finanziaria con il d.m. del 24 aprile 2024 (pubblicato il 30 aprile 2024). Tuttavia, il preambolo del

L'IFEL ha fornito, del resto, prontamente, una proposta di modifica dei regolamenti comunali per conformarli al nuovo Statuto revisionato dal d.lgs. n. 219/2023 indicando, tra le varie norme da adottare un elenco degli atti “*automatizzati, sostanzialmente automatizzati, e di pronta liquidazione*” nel comparto dei tributi degli enti locali da escludere dall'obbligo del contraddittorio preventivo.

3. L'accertamento di tipo sostanziale e quello di tipo “automatizzato o sostanzialmente automatizzato” dei tributi locali: le regole vigenti non scritte.

Ebbene, alla luce dell'imperativa distinzione che va attuata nei procedimenti di controllo ai fini dell'obbligo di contraddittorio secondo le regole dello Statuto e delle regole a regime sugli accertamenti esecutivi (ex l. n. 160/2019) deve concludersi che, attualmente, seppur in mancanza di *norme scritte*, l'ente locale:

i) è tenuto a formare un avviso di accertamento (*debitamente motivato*) idoneo a diventare “esecutivo” quale *mezzo* tipico del procedimento di controllo di tipo *sostanziale* quando opera in modo “*non automatizzato, né sostanzialmente automatizzato*” che coincide con il caso in cui – previo schema d'atto – l'ente ha acquisito elementi di prova certa o presun-

tiva (semplice *ex art. 2727 c.c.*) idonei a “*modificare le condizioni di tassabilità*” indicate dal contribuente (nella denuncia originaria o integrativa) ed in cui, come avveniva nei precedenti casi di accertamento “disgiunto” dalla riscossione dei tributi locali, è tenuto a formare l'atto tipico (e, quindi, l'avviso di accertamento) e rispettare i termini di decadenza previsti dalla legge (*quinquennale ex art. 1, comma 161, l. 296/2006*); termini che, come ha indicato la giurisprudenza di legittimità “*non sono modificabili in via regolamentare*” (Cass. sent. n. 20037 del 22.07.2024; Cass. ord. n. 8165 del 26.03.2024; Cass. sent. n. 22248 del 30.10.2015, Cass. sent. n. 3657 del 24.02.2015);

ii) *non è tenuto* a formare un avviso di accertamento “esecutivo” quando agisce (solo) per riscuotere l'omesso/parziale versamento in presenza di denuncia regolare (o tardiva), se operando il controllo utilizza unicamente i dati ed elementi in suo possesso o in anagrafe rimasti “*invarianti*”; caso che coincide con quello in cui l'ente, senza modificare le condizioni di tassabilità denunciate dal contribuente (e, quindi, di *invarianza*), è in grado di rilevare con prove certe (e *non presunzioni*) il parziale/omesso versamento ed in cui, in definitiva agisce “*in modo automatizzato o sostanzialmente automatizzato*” per cui è tenuto ad operare, senza invio dello schema d'atto ai fini del contraddittorio, a pena di annullabilità, e/o riservandosi, al più, la facoltà di inviare un avviso bonario.

Ne segue che, in questo secondo caso, di controllo di tipo “*ri-liquidatorio/formale*” del denunciato, l'ente locale, anche dopo la l. n. 160/2019, a legislazione invariata, dovrebbe agire con il “mezzo tipico” di siffatto procedimento di controllo – analogamente a quello che avviene nel comparto del-

cit. d.m. del 24.4.2024 richiama i cit. commi 3-bis e 3-ter dell'art. 1 della l. n. 212/2000 e, quindi, estende la regolamentazione di siffatti atti anche a quelli degli enti locali.

le II.DD ed IVA *ex artt. 36-bis, 36-ter* d.p.r. 600/73 o *54-bis* d.p.r. 633/72 – e, formare, quindi, direttamente il *titolo esecutivo* (ruolo e/o l'ingiunzione rafforzata) a seconda delle modalità prescelte e rispettare, di conseguenza, i termini *di decadenza* ancora oggi vigenti.

Termini che, allo stato, non sono regolati, ma che dovrebbero corrispondere a quello triennale *ex art. 1, comma 163, l. 296/2006* per l'Imu (vista l'abrogazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 504/1992) e/o quello annuale ancora vigente per la Tari, *ex art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93* nella parte *non implicitamente non abrogata*, trattandosi di casi *diversi* dalla riscossione *che segue* l'accertamento sostanziale diventato definitivo; unici casi, questi ultimi, per i quali è stata ritenuta come si è visto, *implicitamente abrogata l'altra parte* del cit. art. 72, comma 1 secondo la giurisprudenza di legittimità richiamata (Cass. sent. n. 17491 cit.).

Certo è, seppure appaia irragionevole la distonia che si registra nei termini di decadenza e che varia anche a seconda del tributo di riferimento, che se l'ente riscontra i parziali o omessi versamenti da un controllo (*formale*) di tipo *“automatizzato o sostanzialmente automatizzato”*, non dovrebbe ritenersi legittimato ad emettere un avviso di accertamento esecutivo *“ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 792 l. n. 160/2019”* nel termine quinquennale (*ex art. 1, comma 161, l. n. 296/2006*), così come, in passato, non avrebbe dovuto emanare un avviso di accertamento, ma formare direttamente *il ruolo o l'ingiunzione* per quanto ha chiarito, come *supra* esposto, la giurisprudenza.

Ove, ciò nonostante, l'ente dovesse emanare un avviso di accertamento esecutivo solo “per riscuotere” il dovuto, viene allora a determinarsi una violazione della sequenza *procedimentale tipica*, ovvero conforme *al modello legale* di controllo da cui deriva

il credito vantato, con tutte le conseguenze che potranno discendere in termini di annullabilità (per forma e contenuto dell'atto) e di illegittimità (per violazione del procedimento e dei termini di decadenza).

In alternativa, a legislazione invariata, ove si ritenesse che non si debba procedere a distinguere, nell'ambito delle procedure di controllo/accertamento dei tributi locali, quelli di tipo “formale” operati *“in modo automatizzato e sostanzialmente automatizzato”* per applicare agli stessi le regole correlate agli odierni specifici mezzi e termini di decadenza ai fini della successiva riscossione coattiva – come sono, invece, specificamente regolati ed applicati mezzi e termini per gli analoghi controlli operati in materia di II.DD (*ex artt. 36-bis, o 36-ter, d.p.r. n. 600/73 ed IVA, ex art. 54-bis, d.p.r. 633/72, dall'art. 25 del d.p.r. n. 602/73*) – oppure, ove non venisse dato pregio alla rilevanza che va oggi assegnata all'effettiva *natura* dell'atto emanato/impugnato, a prescindere dalla “denominazione” di quello emesso a conclusione del procedimento – né in sede procedimentale (dagli uffici), né in sede processuale (dai difensori e Giudici) – si arriverebbe al paradosso – quale inevitabile conseguenza dell'attuale incoerente e lacunosa regolazione – che “tutti” gli avvisi di “accertamento” emessi dal 1.1.2020 dovrebbero contenere, a pena di annullabilità, i requisiti di cui al comma 792, lett. a) e b) della l. n. 160/2019 e che, quindi, indipendentemente dalla procedura di controllo operata, “tutti” gli avvisi emanati sarebbero idonei a diventare *esecutivi* decorsi i 90 giorni dalla scadenza del pagamento per cui, *gioco-forza*, “tutti” gli atti emessi dagli enti locali andrebbero subordinati, a pena di annullabilità, al previo schema d'atto ai sensi dell'art. *6-bis, l. n. 212/2000*, nonostante la legge ed i principi generali dicano e vogliano “altro”.

Corollario di questo groviglio di regole è che l'ente locale sarà tenuto ad osservare, con il massimo rigore, l'obbligo di motivazione di ogni avviso di accertamento emesso a partire dal 1.1.2020 in cui dovrà specificare – oggi, più che in passato – “*i presupposti giuridici ed i mezzi di prova*” posti a fondamento della pretesa, e, quindi, per tornare al tema che ci occupa, per far comprendere al destinatario dell'atto se si è trattato di un mero riscontro degli omessi/parziali versamenti da controllo operato “*di tipo automatizzato o sostanzialmente automatizzato*” in base ai dati ed elementi in suo possesso o in anagrafe (rimasti invariati); oppure se la rettifica è stato frutto di *giudizi e valutazioni* che hanno portato l'ente a rilevare, sulla base di prove certe e presuntive (semplici ex art. 2727 c.c.), casi *di diversità* (e non di invarianza) *oggettiva o soggettiva* del dichiarato (o per effetto dell'omessa denuncia in cui l'avviso di accertamento andrà, certamente, emanato “*ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 792, l. 160/2019*”). Motivazione, si aggiunga, senza la quale, l'atto sarà annullabile, *ex se*, in virtù di quanto indica l'art. 7, l. n. 212/200, così come sarà annullabile, *ex se*, ove in ragione della sua effettiva natura, l'avviso, al di là del *nomen* assegnato, andasse preceduto, a pena di annullabilità, dallo schema d'atto (*ex art. 6-bis, l. n. 212/2000*).

In definitiva, se l'atto notificato, come spesso accade, è denominato “avviso di accertamento”, ma non corrisponde al *mezzo tipico* del modello di controllo di tipo sostanziale, potrà fondatamente sostenersi, sulla base delle norme vigenti, che non potrà ritenersi “esecutivo” e non legittimerà, quindi, *direttamente* l'esecuzione forzata (decorsi i soli 30 gg. successivi all'affidamento in carico da operarsi nei successivi 60 gg. dalla scadenza del termine di pagamento) con la conseguenza che l'ente non

potrà ritenersi legittimato nemmeno ad attivare le successive *procedure cautelari* (fermi, ipoteche, pignoramenti), ma dovrebbe rispettare, come accadeva prima dell'entrata in vigore della l. n. 160/2019, l'utilizzo dei mezzi e rispetto dei tempi imposti dalla sequenza procedimentale (ordinaria) della “separata” fase della *riscossione coattiva*, rispetto a quella dell'accertamento, e non quelli derivanti della “concentrazione” della “fase di riscossione nell'accertamento” prevista dalla novella del 2019.

4. L'inapplicabilità della riscossione frazionata ante e post decisum per gli avvisi di accertamento dei tributi locali: una scelta, dopo la l. n. 160/2019, incoerente ed inattuale.

C'è un'altra questione connessa agli avvisi di accertamento esecutivi dei tributi locali su cui occorre riflettere in virtù della perdurante “esclusione” degli stessi dalla riscossione *frazionata* sia *ante*, che *post decisum*; scelta che trova addirittura “conferma” nella l. n. 160/2019 e che stride, quindi, ancor di più, per l'irragionevolezza della decisione adottata dal legislatore per gli effetti dirompenti che vengono a determinarsi nell'ordinamento che, se non ripensati, renderebbero gli avvisi di accertamento “esecutivi” degli enti locali *un unicum*, nonostante l'analogia natura dell'atto e del procedimento di quelli emanati ai fini delle II.DD ed IVA *ex art. 29, d.l. n. 78/2010* e di quelli che sono emessi, a decorrere dall'8.4.2024, anche per le “*altre entrate e tributi riscuotibili a mezzo ruolo*” amministrati dall'Agenzia delle Entrate, *ex comb.*

disp. del cit. art. 29, comma 1, lett. h) ed art. 14 del d.lgs. n. 110/2024.

Per chiarire la questione, deve osservarsi che per le imposte sui redditi e l'IVA, in forza del *rinvio esplicito* contenuto all'art. 29, comma 1, lett. a), d.l. n. 78/2010, agli avvisi di accertamento esecutivi emessi dal 1.10.2011⁹, si applicano le disposizioni sull'iscrizione provvisoria *ante decisum* (di 1/3) previste all'art. 15 d.p.r. n. 602/1973 (II.DD), applicabile all'IVA in forza dell'art. 23 d.lgs. n. 46/1999; le imposte suppletive (registro e successioni e donazioni) sono riscuotibili provvisoriamente dopo la sentenza di secondo grado (art. 40, comma 2, d.lgs. n. 346/1990, art. 56, comma 1, d.p.r. n. 131/1986); per le sanzioni non si procede alla riscossione se non dopo la sentenza di primo grado (*ex art. 19, d.lgs. n. 472/1997*); gli interessi seguono le sorti dei tributi cui accedono. Una volta impugnati gli accertamenti, la riscossione di siffatti carichi seguirà le regole sulla riscossione frazionata in *pendenza di processo* dell'art. 68, d.lgs. n. 546/92 e l'Agenzia è tenuta ad emettere, sulla base del deciso, i cd. avvisi *rideterminativi (secondari)*, *ex cit. art. 29, lett. a)*, d.l. n. 78/2010.

Ebbene, per gli accertamenti sui tributi locali manca, invece, una disciplina *ad hoc* nei vari comparti che disponga una riscossione frazionata *ante decisum* ed anzi, persistono norme che, nonostante il trascorrere del tempo, determinano il dovere per l'ente dell'iscrizione a ruolo dei vari tributi locali

in via provvisoria, ma per l'intero ammon-tare¹⁰.

La Suprema Corte di Cassazione, nel tempo e in più occasioni, ha giustificato questa discrasia del sistema, sostenendo che l'iscrizione a titolo provvisorio in misura integrale dei tributi locali dovesse ritenersi doverosa “*non residuando all'amministrazione alcuna discrezionalità in ordine all'an*” (Cass. sent., 30.12.2009, n. 28091; Cass. sent., 21.3.2008, n. 7785; Cass. sent. 01.10.2014, n. 20669 e più di recente Cass. sent., 10.03.2020 n. 6701; Cass. sent., 28.12.2023, n. 36278; Cass. sent., 07.08.2024, n. 22293).

Sennonché, a ben riflettere, siffatta interpretazione appare incoerente se applicata nell'ambito dell'esecuzione *forzata tributaria*¹¹, dove sia l'atto originario che quelli successivi che seguono la sorte dell'atto principale vengono formati sempre dall'ente locale (il medesimo, e non da enti diversi, come può accadere nell'esecuzione civile) e che, per i più svariati motivi, può incorrere in errore già nella determinazione dell'*an*, oltre che del *quantum*.

Resta il fatto che la mancanza di una disciplina *ad hoc* sulla riscossione frazionata

⁹ Ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. g): “*ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma*”.

¹⁰ Secondo la Corte di Cassazione, sent. n. 33581 del 2019, in tema di Tarsu: “*il D.lgs. n. 507 del 1993 art. 72, non include tra le disposizioni richiamate del D.P.R. n. 602 del 1973, quella contenuta nell'art. 15, relativa alla misura delle iscrizioni a ruolo in caso di accertamenti non definitivi, da cui l'immediata iscrizione integrale a ruolo (v. sul punto Cass. n. 753 del 19/01/2010; v. anche Cass. n. 440 del 11/01/2018 Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 25/01/2017) 11/01/2018, n. 440 quanto alla collegata possibilità di rateizzazione del debito in cartella). Analogo principio vale in materia di ICI e, in genere, per i tributi locali, per i quali, parimenti, non trova applicazione il citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, riferito alle sole imposte dirette (v. sul punto Cass. n. 2199 del 16/02/2012, Cass. n. 19015 del 24/09/2015 e, da ultimo, Cass. n. 30170 del 15/12/2017 in motivazione)*”.

¹¹ Cfr. DIAN, *L'effetto espansivo delle vicende dell'atto impositivo sugli atti dell'esecuzione*, in GLENDI, GUIDARA (a cura di), *L'esecuzione forzata tributaria aggiornato al D.lgs. 29 luglio 2024*, n. 110, Padova, 2025, 317 ss.

ante decisum è stata ritenuta, ad oggi, causa ostativa al riconoscimento del diritto alla *riscossione frazionata* anche dei carichi indicati nell'accertamento impugnato e, quindi, nella fase *post decisum ex art. 68, d.lgs. n. 546/92*.

Il che, però, se così fosse, sarebbe foriero di seri dubbi di costituzionalità, non potendosi davvero comprendere la ragione per cui solo gli avvisi di accertamento dei tributi locali (e non di quelli erariali) dovrebbero ritenersi dotati di una sorta di *vis presuntiva* di legittimità nel loro originario importo e restare “insensibili” alle vicende del processo e, quindi, all'esecutorietà delle sentenze tributarie (anche favorevoli) ottenute via via nei vari gradi di merito; fermo restando il caso *del fondato pericolo* per la riscossione che, come noto, legittima la riscossione integrale ed anticipata del dovuto (dei tributi anche erariali), anche se l'atto viene impugnato.

Il *vulnus* di tutela, si noti, non è stato eliminato ma, anzi, “*si amplifica*” dopo la l. n. 160/2019, in quanto per *scelta esplicita* del legislatore allorquando indica i casi degli *avvisi cd. rideterminativi* nel comparto dei tributi locali all'art. 1, comma 792, lett. a), l. 160/2019, *non rinvia* all'art. 68 d.lgs. 546/92, ma solo all'art. 19, d.lgs. 472 regolando, quindi, il solo caso delle sanzioni che andranno affidate in carico all'agente della riscossione dopo la sentenza di primo grado¹². La conseguenza è che, decorso il

termine utile per la proposizione del ricorso, gli accertamenti emessi sui tributi locali *acquistano efficacia di titolo esecutivo* e dopo i soli 30 gg. dal termine ultimo per il pagamento (e, quindi, dopo 90 gg. dalla notifica), potrà essere avviata l'esecuzione forzata “*a prescindere*” dalle vicende del processo sull'intero.

Il che, oltre a mostrarsi irragionevole e foriero di disparità di trattamento collide, *in primis*, con il principio dell'efficacia esecutiva delle sentenze tributarie che, una volta impugnato l'atto, nelle more, possono aver annullato in tutto o in parte tributi locali controversi e che, quindi, possono aver rideterminato (*in parte qua*) il carico originario¹³.

¹² La lett. a) del comma 792, l. n. 160/2019 pur mutuando lo stesso procedimento previsto dall'art. 29, d.l. n. 78/2010, “limita”, infatti, gli atti rideterminativi a quelli in cui il ricalcolo debba avvenire “*in base agli avvisi di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ai sensi del regolamento, se adottato dall'ente, relativo all'accertamento con adesione, di cui al D.lgs 19 giugno 1997, n. 218, e dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché in caso di definitività dell'atto impugnato*”.

¹³ La necessità di tener conto dell'efficacia esecutiva delle sentenze è sostenuta in dottrina e, anche se per altri comparti e per altri tributi, anche dalla giurisprudenza di legittimità. Per la dottrina, si rinvia a PISTOLESI, *La natura “sostitutiva” della sentenza tributaria rispetto all'atto impugnato*, in *Corr. trib.*, 19/2015, 1466, per il quale, alla luce dei dati di diritto positivo “*la sentenza è titolo che legittima la riscossione e ne determina la concreta entità. Essa, allorchè affronta il merito del rapporto dedotto in lite, si sostituisce al provvedimento contestato, stabilendo l'an ed il quantum debeatur*”; nonché RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 50 ss.; di contrario avviso, GIOVANNINI, *La sentenza sostituisce l'atto impositivo?*, in *Corr. trib.*, 3/2015, 203 ss., per il quale “*il titolo giuridico per la riscossione frazionata non è la sentenza, ma è l'atto amministrativo, seppure conformato alle prescrizioni giudiziali, avvalendosi proprio delle disposizioni di cui all'art. 29, comma 1, lettere a) e b), della legge n. 122/2010, che “affidano al cd. atto di rideterminazione dell'Agenzia delle entrate la liquidazione della pretesa amministrativa per come risultante dalla sentenza della Commissione tributaria nelle ipotesi previste dall'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992*”. Nello stesso senso CIRULLI, *Rimedi contro l'esecuzione esattoriale ingiusta*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2017, 27 ss., nonché GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 226 ss., sull'inconfigurabilità della valenza sostitutiva delle sentenze tributarie rispetto agli atti impugnati. Si noti che in materia di tributi doganali, dove del pari non si applica la riscossione provvisoria *ante decisum*, la *ratio* della “anticipazione” integrale del pagamento è correlata ad un'esigenza operativa dello Stato per il fatto che la semplice emissione di un atto impositivo, a prescindere dalla sua impugnazione e dalle vicende processuali, determina l'onere di versare le relative imposte alla Unione europea (sentenza n.

Resta il fatto che applicare ai tributi locali la *riscossione integrale* (a mezzo ruolo o ora, affidamento in carico), sin dal decorso del termine di impugnazione, *parifica* irragionevolmente e ingiustificatamente, *due situazioni differenti*, ovvero la situazione del contribuente che riceve l'atto di accertamento o una cartella nel caso "ordinario", rispetto al caso di *fondato pericolo della riscossione* che è, invece, situazione eccezionale e speciale che richiede l'adozione del ruolo (motivato) "straordinario" (ex art. 15-bis d.p.r. n. 602/73), o affidamento in carico integrale, prima della scadenza dei termini di cui alle lett. b) e c) (ex art. 1, comma 792, lett. d), l. n. 160/2019).

Ed ancora. La "riscossione integrale" nella fase *ante decisum* differenzia *due situazioni uguali* – un debito *per tributi erariali* e un debito di *tributi locali* di pari ammontare – negando solo ai secondi la riscossione provvisoria in via *parziale*, in assenza di una ragionevole giustificazione del diverso

trattamento ad essi riservato. Escludere, infine, la tutela della riscossione frazionata *in pendenza di giudizio* ai tributi locali e concederla solo ai tributi erariali discrimina, del pari, irragionevolmente, *situazioni uguali* anche nella fase *post decisum*, in violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione¹⁴.

Motivi per i quali, allo stato, si imporrebbe un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme vigenti *ratione temporis* che, in sintesi, dovrebbe portare a concludere che:

- i) per gli atti emessi dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019, la vigenza (esplicita) dell'articolo 1, comma 163, l. n. 296/2006 debba essere letta, *ratione temporis*, con gli artt. 17, 19 e 23 del d.lgs. n. 46/1999, artt. 15 e 15-bis del d.p.r. n. 602/73 e 68 d.lgs. n. 546/92 per collegare inevitabilmente *l'avvio* della riscossione (integrale) dei tributi locali (*ante decisum*) "*alla definitività dell'accertamento*" per mancata impugnazione, o (*post decisum*) "nei limiti del deciso in via definitiva"¹⁵; termine che, quindi, porta ad individuare il *dies a quo* del termine di decadenza a carico dell'ente impositore alla data di *definitività* dell'accertamento (ex art. 1,

8513 del 27.3.2019). Rischio che non ricorre, quindi, nel caso dei tributi locali. Ciò nonostante, la Corte di Cassazione per i tributi doganali, ha riconosciuto l'applicabilità della riscossione frazionata *post decisum*, (ordinanza n. 7346 del 17 marzo 2020), stabilendo il seguente principio di diritto: "*in tema di riscossione di dazi e diritti doganali, qualora il giudice di primo grado abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso avverso l'avviso di rettifica, escludendo o riducendo l'ammontare dovuto, le eventuali maggiori somme pretese non sono esigibili, sicché l'Amministrazione doganale è tenuta ad adottare gli eventuali atti di sgravio e a limitare l'avvio o la prosecuzione dell'attività di riscossione al minor importo accertato in giudizio; va invece escluso, in caso di già avvenuta esazione, il diritto del contribuente al rimborso delle maggiori somme e allo svincolo delle garanzie prestate, che sorge solo quando la sentenza sia passata in giudicato e, quindi, l'obbligazione doganale si sia, in parte qua, estinta*". Nella pronuncia è richiamata la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 gennaio 2001, relativa al procedimento C-226/99, nell'ambito della quale era stato affermato che l'art. 244 del Cdc "*non limita il potere di cui dispongono le autorità giudiziarie adite con un ricorso ai sensi dell'articolo 243 del medesimo codice di disporre una siffatta sospensione per conformarsi al loro obbligo di assicurare la piena efficacia del diritto comunitario*".

¹⁴ Sulla vicenda si consenta di rinviare a COPPOLA, *Riscossione, per i tributi locali c'è una questione di costituzionalità*, in Il Sole 24 ore del 30 giugno 2022 dove, per le stesse ragioni, si è rappresentata la possibile incostituzionalità della riscossione integrale dei tributi locali *ante e post decisum*.

¹⁵ Nello stesso senso, si è espressa, in passato, parte della giurisprudenza di legittimità (ordinanza n. 581 del 12/01/2017) per la quale la *definitività dell'accertamento* è *conditio sine qua non* (quale atto presupposto) per la legittimità dell'iscrizione a ruolo effettuata dall'ente impositore a cui è strettamente subordinata la certezza, liquidità ed esigibilità del credito per cui si procede. Strettamente correlato alla *definitività* dell'avviso di accertamento è, quindi, il *dies a quo* da cui fare decorrere il termine decadenziale (triennale) entro il quale l'agente della riscossione può attivarsi per il recupero del credito (*ante* l. n. 160/2019) ed oggi, per pretenderlo entro quello di prescrizione quinquennale (post l. n. 160/2019).

comma 163, l. 296/2006, vigente fino al 31.12.2019), per mettere in riscossione il dovuto a mezzo ruolo (e cartella) o in-giunzione;

- ii) per gli atti emessi dal 1.1.2020, invece, l'art. 1, comma 792, lett. a), e *l'implicito superamento* dell' art. 1, comma 163, l. n. 296/2006, devono essere letti con gli artt. 17, 19 e 23 del d.lgs. n. 46/1999, artt. 15, 15-*bis* del d.p.r. n. 602/73, art. 68 d.lgs. n. 546/92 e l'art. 1, comma 792, lett. h), l. n. 160/2019 per collegare, identicamente, *l'avvio della riscossione integrale* dei tributi locali (*ante decisum*) "*alla definitività dell'accertamento*" per mancata impugnazione o (*post decisum*) "*nei limiti del deciso in via definitiva (in toto o in parte) nel processo*", quando l'accertamento esecutivo è stato impugnato; e ciò fermo l'affidamento in carico delle sanzioni solo dopo il primo grado *ex art. 19*, d.lgs. n. 472/97.

Se così non fosse, il contribuente, una volta ricevuto l'atto esecutivo dovrebbe pagare e subire l'esecuzione, per l'intero, del tributo locale in origine accertato - non potendo godere dell'iscrizione frazionata, nè *ante* né *post decisum* - decorso (solo) il termine di sospensione legale di 120 giorni (se l'Ente riscuote in proprio) o di 180 giorni (se l'ente riscuote a mezzo concessionario)¹⁶, pur in mancanza di una norma espressa, o ragionevole principio che possa giustificare una riscossione integrale dei tributi locali nei casi diversi (per *ratio* e funzione) da quelli di *fondato pericolo per la riscossione*; e ciò, in aperta violazione/contraddizione, peraltro, con quanto espressamente prescrive l'art. 1, comma 792, lett. d), che regola e, quindi, distingue i casi "*di fondato pericolo*

della riscossione" per i tributi locali, *in via speculare* all'art. 29, comma 1, lett. c), del d.l. n. 78/2010 (per i tributi erariali)¹⁷.

5. Conclusioni.

La conclusione che si può trarre dalle riflessioni qui proposte per una lettura ragionata delle norme vigenti, è che i tanti dubbi ed incerte applicazioni avrebbero richiesto, da tempo, una revisione generale e lineare del sistema di accertamento e di riscossione dei tributi locali e che questa necessità è stata avvertita dal legislatore della recente legge delega (n. 111/2023) che accanto ai principi direttivi generali di "*incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato, e potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione*", ha indicato proprio "*l'obiettivo specifico*" (art. 14) della "*revisione del sistema della riscossione delle entrate degli enti locali anche attraverso forme di cooperazione tra lo Stato e gli enti locali*"¹⁸.

¹⁷ Un utile sostegno alle conclusioni *supra* indicate può rinvenirsi nella sentenza n. 6058 del 28 febbraio 2023 in cui la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto che, pacificamente, può estendersi ai tributi locali, ovvero che: "*La riscossione frazionata dei tributi in pendenza del processo, prevista dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, presuppone che sia intervenuta una sentenza non definitiva ed è possibile anche se non consentita dalle singole leggi di imposta, in quanto la norma, per la collocazione all'interno del capo VI) ed il tenore della rubrica, disciplina in modo esaustivo l'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, con la conseguenza che il divieto di riscossione frazionata, previsto dalla normativa di settore, opera soltanto fino al momento della pronuncia*" (Cass. n. 7831 del 2010).

¹⁸ Si rinvia sul punto a GUIDARA, *La riforma della riscossione: luci ed ombre di una delega frettolosa*, in MANZON - MELIS (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, 205 ss.

¹⁶ Come indicato all'art. 1, lett. b), comma 792, l. n. 160/2019.

Il risultato, ad oggi, è che ancora nulla è stato attuato di queste previsioni, per cui occorrerebbe procedere, al più presto, ad una riscrittura delle norme vigenti la cui interpretazione non può essere lasciata “a più soluzioni”, come si registra, invece, allo stato; incertezze, che non fanno che arrecare pregiudizi e generare correlate responsabilità in capo a tutti coloro che agiscono in questo comparto e, quindi, in definitiva, sui contribuenti, sugli enti locali, sui difensori e, ovviamente sui Giudici, chiamati a valutare – in questo complesso e così ambiguo scenario – gli obblighi ed i diritti controversi.

PAOLA COPPOLA

III. Sul processo

1. Il rinvio pregiudiziale ex art. 363 c.p.c. Il nuovo approccio del sistema processuale tributario alla funzione nomofilattica

SOMMARIO: **1.** Genesi dell'istituto. – **2.** L'antecedente: l'art. 363 c.p.c. – **3.** La funzione specifica dell'art. 363-bis nel processo tributario. – **4.** I requisiti necessari per il rinvio pregiudiziale. – **5.** Contenuto dell'ordinanza, effetti sul processo e verifica dell'ammissibilità. – **6.** La funzione e i poteri del Primo Presidente. – **7.** La pronuncia della Corte e la funzione vincolante del principio. – **8.** I rinvii pregiudiziali. – **8.1.** Questioni preliminari. – **8.1.1.** Sopravvenuta inammissibilità per difetto di novità della questione di diritto. – **8.2.** Questioni di giurisdizione. – **8.2.1.** La giurisdizione in ordine alla impugnazione della comunicazione di "scarto" di domanda di contributo a fondo perduto richiesto ex art. 25 del d.l. n. 34 del 2020. – **8.3.** Questioni in tema di accise. – **8.3.1.** La disapplicazione della disposizione istitutiva dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica ex art. 6, comma 2, del decreto-legge n. 511 del 1988 in forza del contrasto con la sopravvenuta direttiva 2008/118/CE. – **8.4.** Questioni in tema di riscossione spontanea. – **8.4.1.** Legittimazione e spettanza del diritto al rimborso delle ritenute subite a titolo di acconto ex art. 26 c. 4 lett. b) d.P.R. n. 600 del 1973 nel corso della procedura fallimentare relativa ad una società in accomandita conclusasi senza residuo attivo e, quindi, senza alcun reddito imponibile. – **8.5.** Questioni in tema di IVA. – **8.5.1.** Qualificazione di soggetto imprenditore erogante prestazioni formative ai fini dell'esenzione ex art. 10 c. 1 n. 20 d.P.R. n. 633 del 1972. – **8.6.** Questioni in tema di processo tributario. – **8.6.1.** Proponibilità di ricorso ordinario alla CGT di primo grado e rapporto di alternatività con il giudizio di ottemperanza nel caso di diniego parziale di rimborso. – **8.7.** Questioni in tema di imposizione reddituale. – **8.7.1.** Regime tributario dell'indennità corrisposta dal fondo previdenza MEF ex art. 19 c. 2-bis TUIR. – **8.8.** Questioni in tema di accertamento e riscossione. – **8.8.1.** Sospensione dei termini relativi all'attività degli Uffici (per 85 giorni) secondo la disciplina emergenziale da Covid-19. – **8.8.2.** Individuazione dell'organo competente all'accertamento ed iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera a) del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241, in conseguenza del rilascio di un visto infedele di conformità. – **8.9.** Questioni in tema di tributi locali. – **8.9.1.** Sulla validità ed efficacia della costituzione di una "società di progetto" avente ad oggetto l'accertamento e la riscossione fiscale, non iscritta (perché impossibilitata a farlo) sia nell'albo previsto dall'art. 53 d.l.vo n. 446/1997. – **9.** Rinvii dichiarati inammissibili.

1. Genesi dell'istituto.

Il rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis c.p.c. muove i primi passi, *in mente legislatoris*, nel programma di riforma della giustizia del 18 marzo 2021 sottoscritto dalla Ministra della giustizia Marta Cartabia, nell'ambito delle riforme del *Recovery Plan* e del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, a seguito della ben nota pan-

demia da covid-19, e degli aiuti europei ad essa conseguenti.

È sin da subito evidente quanto rilevi, nella dimensione dell'arretrato dei giudizi tributari pendenti quelli in essere presso la Corte di Cassazione, rappresentandosi in quella sede che "unitamente al Ministero dell'economia e delle finanze stiamo costituendo un gruppo di lavoro per esplorare possibili linee di riforma della giustizia tributaria che intervengano tanto sul piano le-

gislativo – soprattutto per rafforzare i profili di specifica professionalità e indipendenza dei giudici tributari, come segnalato pochi giorni orsono anche dal presidente Antonio Leone all’inaugurazione dell’anno giudiziario della giustizia tributaria – sia sul piano organizzativo, e in particolare per favorire un più consistente esercizio della funzione nomofilattica da parte della Suprema Corte al fine di prevenire il moltiplicarsi dei ricorsi, delle impugnazioni e l’incoerenza degli orientamenti”.

Con decreto 14 aprile 2021, a firma dei Ministri della giustizia e dell’economia e delle finanze, è stata, infatti, istituita la Commissione presieduta dal prof. Giacinto della Cananea, che, nella relazione finale del 30 giugno 2021, pur dando atto di dissensi interni su questioni circa il “modo” di realizzare la riforma “strutturale” della giustizia tributaria, sul problema che ne occupa, ha reso un parere esattamente in linea con quanto sopra programmaticamente anticipato dal Ministero della giustizia.

In particolare, affermandosi, relativamente al miglioramento del giudizio di legittimità che “l’azione riformatrice può utilmente concentrarsi su due punti, che ruotano attorno alla necessità di realizzare condizioni che permettano alla Corte di esercitare la funzione nomofilattica che l’ordinamento le assegna: il rinvio pregiudiziale in cassazione, l’intervento del pubblico ministero nell’interesse della legge”. Si dà atto, inoltre, che “in entrambi i casi, le proposte elaborate dalla Commissione Luiso”, nell’ambito della riforma della giustizia ordinaria, “possono essere riprese e applicate alle controversie tributarie”.

Espressamente viene richiamato l’utile insegnamento che può trarsi da “felici esperienze straniere”, con diretto riferimento

“all’ordinamento francese che conosce la *saisine pour avis*”¹.

L’esigenza che si intende soddisfare è quella di consentire al giudice di merito, in presenza di una questione di diritto nuova, quindi non ancora oggetto di pronunce della Corte di Legittimità, e suscettibile di riproporsi in numerose controversie e intorno alla quale emergano serie difficoltà interpretative, non risultando quindi essa di piana soluzione, di chiedere al giudice della nomofilachia l’enunciazione di un principio di diritto, vincolante nel procedimento *a quo* e, ove questo si estingua, nel successivo giudizio che abbia ad oggetto la medesima domanda.

La Commissione è esplicita nell’identificare la finalità dello strumento processuale in quella di “permettere che la Cassazione affermi celermente, prevenendo un probabile contenzioso su una normativa nuova o sulla quale non si è ancora pronunciata la giurisprudenza di legittimità, una regola ermeneutica chiara, capace di fornire indirizzi per il futuro ai tribunali di merito”².

La centralità dell’istituto – specialmente per le sue evidenti, spedite e nette, ricadute sul “formante” giurisprudenziale e la sua portata innovativa sono rappresentate dall’ampissimo e vivace dibattito dottrinale che lo ha visto oggetto di studio³.

¹ Proposte normative e note illustrative, in *www.giustizia.it*, 73). Nello stesso senso anche il parere del C.S.M. del 15 settembre 2021 sul d.d.l. n. 1662, 19.

² Proposte normative e note illustrative, cit., 74.

³ Tra molti, in argomento, A. BRIGUGLIO, *Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di cassazione*, in *Il Processo*, 2022, 957 ss.; A. CARRATA, *Riforma Cartabia: il nuovo processo civile (I parte) – Il rinvio pregiudiziale alla Cassazione e la decisione «soggettivamente complessa»*, in *Giur.it.*, 2, 2023, 467; F. SANTAGADA, *Rinvio pregiudiziale in cassazione*, in *La riforma Cartabia del processo civile*, a cura di R. TISCINI, Pisa 2023, 528; P. FARINA, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione*, in *www.ilprocessocivile.it*, *passim*; E. CALZOLAI, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione e il ruolo «normativo» della giurisprudenza. Spunti*

Non sono mancate proposte variegata: risultano tutte dettagliate nell'allegato XX alla relazione, attraverso l'elaborazione di un testo di legge delega e, in alternativa, di norma direttamente applicabile da inserire nel d.lgs. n. 546 del 1992, all'art. 62-ter, quanto al rinvio pregiudiziale in cassazione, e di un testo di norma, da inserire nel Codice di procedura civile sub art. 363-bis c.p.c., quanto al ricorso del Procuratore generale presso la Corte di cassazione per la richiesta alla Corte dell'enunciazione del principio di diritto in materia tributaria.

Lo schema di decreto elaborato dal Governo è stato in seguito sottoposto al parere dell'Assemblea Generale della Corte Suprema di Cassazione, ai sensi dell'art. 93 dell'ordinamento giudiziario r.d. 30 gennaio 1942, n. 12, oltre che delle Commissioni parlamentari.

La disposizione riportata nello schema è stata oggetto anche di critica in tale sede, avendo la Corte, nel parere reso, espresso

“la propria preoccupazione per le possibili conseguenze negative che sull'efficienza del lavoro della Corte e sulla concreta realizzazione della sua funzione nomofilattica potranno avere alcune scelte operate dalla legge delega. In particolare: la non necessaria rivitalizzazione dell'obsoleto ricorso nell'interesse della legge”.

In ragione dello sganciamento dell'enunciazione del principio di diritto dalla decisione della singola controversia, si segnalava il rischio di tornare all'antica “funzione svolta per conto dell'interesse del sovrano. Nomofilachia senza giudizio, autoreferenziale nella migliore delle ipotesi, autoritaria e servente nella peggiore delle ipotesi”.

Nel proprio parere l'Assemblea aveva allora proposto di sostituire nel secondo comma le parole “di interesse generale” con le diverse parole “di particolare importanza”, come si legge nella Relazione illustrativa, a proposito della facoltà del Primo Presidente di disporre che la Corte si pronunci a sezioni unite, e di aggiungere al terzo comma relativamente alla nuova ipotesi di pronuncia d'ufficio da parte della Corte di Cassazione, dopo la parola “inammissibile” le parole “per i motivi di cui al primo comma”, al fine di rendere chiaro che l'esercizio del potere facoltativo ed officioso della Corte di dichiarare il principio di diritto in caso di ricorsi inammissibili, ha riguardo al solo caso dell'inammissibilità contemplata dal primo comma e non anche a quelle di cui all'art. 375 c.p.c.

Il testo definitivamente approvato, attualmente in vigore, coincide sostanzialmente con quello dello schema del decreto legislativo, con l'unica correzione, proposta dall'Assemblea Generale della Suprema Corte, della modifica del presupposto indicato al 2° e 3° comma, rispettivamente, per la remissione da parte del Primo Presidente della richiesta del Procuratore Generale alle Sezioni Unite e per l'enunciazione d'ufficio

comparativi, in *Foro it.* 2023, fasc. 3, par. 2; V. CAPASSO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione e il «vincolo» di troppo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2022, 587; M.G. FINOCCHIARO, *Questione pregiudiziale in Cassazione: sospensione automatica del processo*, in *La Riforma del processo Civile – Commento alla legge n. 206 del 26 novembre 2021*, Milano 2022, 160 ss.; A. GRAZIOSI, *Note sulla riforma del giudizio in cassazione nell'anno 2022*, in *www.judicium.it*, Fasc. 4/2022, passim; M. FABIANI, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*, in questa Rivista 2022, 1, 197; F. BARBIERI, *Brevi considerazioni sul rinvio pregiudiziale in Cassazione: il giudice di merito superiorem recognoscens*, in *Nuove Leggi civili commentate*, 2022, 370; B. CAPPONI, *È opportuno attribuire nuovi compiti alla Corte di Cassazione?*, in *www.giustiziansieme.it*, 19 giugno 2021, passim; C.V. GIABARDO, *In difesa della nomofilachia. Prime notazioni teorico-comparate sul nuovo rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione nel progetto di riforma del Codice di procedura civile*, in *www.giustiziansieme.it*, 22 giugno 2021, passim; G. TRISORIO LIUZZI, *La riforma della giustizia civile: il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale*, in *www.judicium.it*, 10 dicembre 2021, passim; G. SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, in *www.giustiziansieme.it*, 5 luglio 2021, passim; G. CARUSO, *Il rinvio pregiudiziale su questioni di diritto in Cassazione*, in *Il Processo*, 2022, 535.

del principio di diritto nell'interesse della legge, ovvero il ritenere la questione “di particolare importanza”, e non più – solamente – “di interesse generale”⁴.

L'iter parlamentare ha poi visto il disegno di legge n. 2636, presentato al Parlamento il 1° giugno 2022 ed è stato oggetto di diversi emendamenti sino al testo approvato il 4 agosto 2022. Quindi, passato al vaglio della Camera dei deputati il 9 agosto del 2022, ha dato origine alla legge 31 agosto 2022, n. 130, pubblicata sulla G.U. del 1° settembre 2022, con l'avvertenza espressa che “la presente legge è pubblicata, per motivi di massima urgenza, senza note, ai sensi dell'art. 8, comma 3 del regolamento di esecuzione del testo unico delle disposizioni sulla promulgazione delle leggi, sulla emanazione dei decreti del Presidente della Repubblica e sulle pubblicazioni ufficiali della repubblica italiana, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 14 marzo 1986, n. 217. Nella Gazzetta Ufficiale – Serie generale – del 15 settembre 2022, si procederà alla ripubblicazione del testo della presente legge corredata dalle relative note, ai sensi dell'art. 10, 3° comma, del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092”.

L'art. 363-*bis* c.p.c. è stato quindi introdotto con l'art. 3, 27° comma, lett. c), del d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, con vigenza inizialmente fissata dall'art. 35 al 30 giugno 2023 per i procedimenti instaurati dopo tale data, che è stata, poi, in via generale, anticipata al 28 febbraio 2023 ad opera dell'art. 1, 380° comma, l. 29 dicembre 2022, n. 197, con la riformulazione dell'art. 35, d.lgs. n. 149 del 2022, ivi precisandosi, al 7° comma, che “le disposizioni di cui all'art. 363-*bis*

del codice di procedura civile, introdotto nel presente decreto, si applicano anche ai procedimenti di merito pendenti alla data del 1° gennaio 2023”.

2. L'antecedente: l'art. 363 c.p.c.

Va per vero ricordato che la disposizione, concettualmente, non è inedita.

Il sistema processuale già conosceva il ricorso del Procuratore Generale della Corte di cassazione, introdotto nel codice di rito civile con l'art. 363, 1° comma, c.p.c. i cui presupposti – giustificanti l'intervento del Procuratore generale – sono ivi identificati dal fatto che “le parti non hanno proposto ricorso nei termini di legge o hanno rinunciato, ovvero quando il provvedimento non è ricorribile in cassazione e non è altrimenti impugnabile”, ed è altresì specificato, al 2° comma, che la richiesta enunciazione del principio di diritto “al quale il giudice di merito avrebbe dovuto attenersi”, sarà demandata dal Primo Presidente, al quale è rivolta, alle Sezioni Unite, “se ritiene che la questione è di particolare importanza”.

L'originario art. 363 c.p.c. è stato sostituito dall'art. 4, 1° comma, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 a decorrere dal 2 marzo 2006, ivi contemplandosi, al 3° comma, che “il principio di diritto può essere pronunciato dalla Corte anche d'ufficio, quando il ricorso proposto dalle parti è dichiarato inammissibile, se la Corte ritiene che la questione decisa è di particolare importanza”.

Un recente significativo e noto esempio dell'utilizzo di tale strumento è costituito dalla sentenza, a Sezioni unite, 6 settembre 2022, n. 26283, che, dopo aver dichiarato inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, ha enunciato il principio di diritto nell'interesse della legge in

⁴ Riportato da E. ODORISIO, *Il principio di diritto nell'interesse della legge*, cit., 132.

tema di applicazione ai giudizi pendenti del comma 4-*bis* dell'art. 12, d.p.r. n. 602 del 1973, che ha previsto l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella che si assume invalidamente notificata nei soli casi in cui il debitore dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione ad una procedura di appalto ex art. 80, 4° comma, del codice dei contratti pubblici, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, 1° comma, lett. a), del decreto MEF 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-*bis*, d.p.r. n. 602 del 1973, o infine, per la perdita di un beneficio con la pubblica amministrazione⁵.

Risultano – ad avviso di chi scrive – del tutto evidenti le diversità con il rinvio pregiudiziale di cui trattiamo, poiché in tutti i testi oggetto di riflessione parlamentare proprio sul principio di diritto da introdurre per la materia tributaria era, invece, contemplato che il Procuratore Generale potesse proporre ricorso per chiedere alla Corte di cassazione di enunciare “un principio di diritto” in presenza di diversi presupposti:

- a) la questione di diritto presenti particolari difficoltà interpretative e vi siano pronunce contrastanti delle Commissioni tributarie provinciali o regionali;
- b) la questione di diritto sia nuova, o perché avente ad oggetto una norma di nuova introduzione o perché non trattata in precedenza dalla Corte di cassazione;
- c) la questione di diritto, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito.

In primo luogo, quindi, si deve subito sottolineare il carattere fortemente innovativo⁶ dell'istituto – anche se messo a confronto con quello sopra descritto in esordio – dal momento che rispetto a quello conosciuto sin qui da processo civile esso ha come prodotto finale un principio di diritto munito di “vincolatività” attribuita dalla legge delega 26 novembre 2021, n. 206, sia pur limitata nell'ambito del procedimento nel quale è stata rimessa la questione e, ove esso si estingua, anche nel nuovo processo in cui sia riproposta la medesima domanda nei confronti delle medesime parti.

La legge delega n. 206 del 2021, aveva, infatti, prescritto espressamente, all'art. 1, 9° comma, lett. g), proprio di introdurre la possibilità per il giudice di merito, “quando deve decidere una questione di diritto sulla quale ha preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti, di sottoporre direttamente la questione alla Corte di Cassazione per la risoluzione del quesito posto, prevedendo che: 1) l'esercizio del potere di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione è subordinato alla sussistenza dei seguenti presupposti: 1.1) la questione è esclusivamente di diritto, non ancora affrontata dalla Corte di Cassazione e di particolare importanza; 1.2) la questione presenta gravi difficoltà interpretative; 1.3) la questione è suscettibile di porsi in numerose controversie”.

⁵ C. GLENDI, *Procuratore generale della Cassazione: convitato, non di pietra, nel processo tributario?*, in *Quotidiano Ipsos*, 11 giugno 2022.

⁶ M. FABIANI, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, 198, dopo aver analizzato, sia l'istituto al quale il legislatore afferma di essersi ispirato (la *saisine pour avis*), sia la disposizione dell'art. 420-*bis* c.p.c., in ordine all'accertamento pregiudiziale sull'efficacia, validità e interpretazione dei contratti e accordi collettivi, sia il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE, conclude che “il rinvio pregiudiziale va considerato uno strumento sostanzialmente nuovo”, derivandone che esso “va armonizzato col sistema, non solo col sistema processuale, ma più in apice con alcuni principi fondanti dell'assetto giurisdizionale di matrice costituzionale”.

3. La funzione specifica dell'art. 363-bis nel processo tributario.

La funzione dell'istituto in esame può essere significativamente precisata alla luce dell'evoluzione del dibattito parlamentare: il già citato art. 62-ter d.lgs. n. 546 del 1992, come prefigurato, offriva la possibilità di disporre il rinvio pregiudiziale da parte delle Commissioni tributarie, provinciale e regionale, era, invece, prevista quando ricorreva “almeno una delle seguenti condizioni: a) la questione di diritto sia nuova o comunque non sia stata già trattata in precedenza dalla Corte di Cassazione; b) si tratti di una questione esclusivamente di diritto e di particolare rilevanza per l'oggetto o per la materia; c) la questione presenti particolari difficoltà interpretative e vi siano pronunce contrastanti delle commissioni tributarie provinciali o regionali; d) si tratti di questione che, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito”.

L'articolazione della disposizione così prefigurata evidenziava immediatamente una diversità assai rilevante atta a distanziare tra di loro il c.d. “rinvio pregiudiziale processual-civilistico”, rispetto al “rinvio pregiudiziale processual-tributaristico”. Se nel rinvio pregiudiziale processual-civilistico devono ricorrere tutti i presupposti sub 1), 1.1), 1.2), 1.3), invece, il rinvio pregiudiziale processual-tributaristico era in tal versione ammesso quando “ricorre almeno una”⁷ delle condizioni di cui alle lettere a), b), c), d).

⁷ Termini che non sono presenti nel testo dell'art. 62-ter proposto dai magistrati componenti della Commissione presieduta dal prof. Giacinto della Cananea nell'allegato XX della Relazione finale del 30 giugno 2021, per quanto nella parte illustrativa

La conseguenza derivante dalla seconda scelta terminologica – a livello di confezionamento della disposizione – è chiaramente assai rilevante, derivandone un netto allargamento delle maglie attraverso le quali addivenire alla Corte di Legittimità. Del tutto opportune quindi le preoccupazioni – anche della dottrina – in ordine a un eccesso di afflusso di ricorsi al già oberato Giudice Supremo⁸.

Plurime questioni, in questa fase di gestazione della disposizione in argomento, sono state sollevate ancora dalla dottrina, la quale non ha mancato di segnalare dubbi di conformità ai principi costituzionali che ne conseguono dell'istituto di cui trattiamo, sia per la violazione principio della soggezione del giudice soltanto alla legge *ex art. 101, 2° comma, Cost.*, sia del principio del giudice naturale *ex art 25 Cost.*, sia del principio della ragionevole durata del processo *ex art. 111, 2° comma, Cost.*, tutelato altresì dall'art. 6, paragrafo 1, della CEDU, vista la sospensione del processo che deriva a seguito dell'ordinanza di remissione della questione interpretativa alla Corte di cassazione⁹.

dell'allegato, a pagina 153, si legga che “entrambi gli istituti” (ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria e rinvio pregiudiziale in cassazione) “si fondano sui medesimi presupposti da intendersi alternativi tra loro”.

⁸ In argomento, F. TUNDO, *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022, 10, precisando l'A.: “si pensi ad esempio al riferimento a ‘una questione esclusivamente di diritto e di particolare rilevanza per l'oggetto o per la materia’ o, ancora, a una ‘questione che, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito’”. Nello stesso senso P. COPPOLA, *Il rinvio pregiudiziale dipende dalla riforma del processo civile*, nel *Sole 24 Ore* del 15 settembre 2022, che evidenzia, altresì, “perplessità e dubbi sull'opportunità del rinvio pregiudiziale e del precedente vincolante in una materia così complessa e tecnica e a contenuto multidisciplinare come è quella tributaria”.

⁹ F. TUNDO, *Giustizia tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, cit., 9, e da C. GIENDI, *Rinvio pregiudiziale in Cassazione secondo la progettata riforma della giustizia tributaria*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2022, in particolare, 568.

Soprattutto, si è sostenuto che la formulazione dell'istituto che ci occupa avrebbe l'effetto di introdurre nel processo un "assai più esteso e stringente" "... controllo verticistico della S.C. per il processo tributario"¹⁰.

In realtà, mi pare che il rinvio pregiudiziale consista in uno strumento funzionale al dialogo fra organi giudiziari gerarchicamente subordinati e organi giudiziari sovraordinati nell'ambito di un dato ordinamento.

Un dialogo funzionale, peraltro, alla risoluzione della questione di diritto – a fronte di un dubbio interpretativo – per mezzo di una *aliam viam* di natura anticipatoria rispetto alla strada ordinaria. Il tutto restando inteso e fermo – sempre nella dinamica fisiologica dello strumento del rinvio pregiudiziale, al quale i tempi del processo non sono indifferenti – che l'interpretazione data dal giudice sovraordinato debba essere vincolante per il giudice che ha effettuato il rinvio.

Ecco qui svelata una sostanziale differenza fra il rinvio pregiudiziale e il rinvio consultivo, pure talvolta utilizzato sia dagli ordinamenti interni che da quelli sovranazionali.

Proprio prendendo a modello l'istituto francese del *saisine pour avis*, si ricordi che esso attribuisce alla Corte di cassazione francese la possibilità, su iniziativa del giudice di merito, di rendere pareri su questioni di diritto con determinate caratteristiche, e cioè che si presentino nuove, complesse e rilevanti in una pluralità di controversie future¹¹.

Non dissimile appare a livello sovranazionale, il rinvio consultivo che sta dietro il Protocollo 16 alla CEDU, peraltro ancora non ratificato dall'Italia¹².

In questo caso, il vincolo della pronuncia del Giudice apicale quanto alla soluzione in diritto prescelta avvicina l'art. 363-*bis* c.p.c. al modello del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, di cui all'art. 267 TFUE, al quale ha probabilmente proprio in quei termini guardato il nostro legislatore nell'elaborare nuove proposte di riforma del processo civile.

Infatti, sebbene non sia replicabile negli stessi termini il rapporto fra giudici di merito e giudici della legittimità all'interno del nostro ordinamento, quel rapporto di supremazia che accompagna – con riferimento al rinvio pregiudiziale euro unitario – la posizione dei giudici della Corte di giustizia dell'Unione europea rispetto ai giudici degli Stati membri, anche nel caso del rinvio euro unitario era stato evocato l'obiettivo di realizzare una sorta di "nomofilachia europea"¹³.

Tanto nel caso dell'art. 267 TFUE quanto nel nuovo art. 363-*bis* c.p.c. si prevede ora che il giudice davanti al quale la questione di diritto sia emersa, può, e non deve, rinviare la decisione sulla questione rispettivamente alla Corte di giustizia o alla Cassazione. Come è noto, infatti, il dovere del rinvio si ha solo – ai sensi del 3° comma dell'art. 267 TFUE – nel caso in cui la questione di interpretazione o di validità del diritto

¹⁰ C. GLENDI, *Rinvio pregiudiziale in Cassazione secondo la progettata riforma della giustizia tributaria*, cit.

¹¹ Sull'istituto, introdotto dalla L. 19 maggio 1991, n. 491, si legga E. SILVESTRI, *Il parere preventivo delle Corti supreme*, in *Riv. Trim. Dir. e Proc. Civ.*, 1993, 873; CHAUVIN, *La "saisine pour avis"*, trad. it. di E. Silvestri, ivi, 1995, 1023; NORMAND, *La richiesta di parere alla Corte di cassazione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1998, 137; C. SILVESTRI, *La saisine pour avis de la Cour de Cassation*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1998, 495; GIORDANO, *La saisine pour avis alla Corte di*

Cassazione francese, in *Riv. Dir. Proc.*, 2005, 109.

¹² CRIVELLI, *Il contributo dei Protocolli nn. 15 e 16 Cedu al processo di riforma della Corte di Strasburgo*, Torino, 2022, 73.

¹³ D'ALESSANDRO, *Il procedimento pregiudiziale interpretativo dinanzi alla Corte di giustizia. Oggetto ed efficacia della pronuncia*, Torino, 2012, 4, 212 e 307; A. BARONE, *The european "nomofilachia" network*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2/2013, 351; DANIELE, *Commento all'art. 267 TFUE*, in *Trattati dell'Unione*, a cura di TIZZANO, Milano, 2014, 2103.

dell'Unione sia sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale nazionale di ultima istanza. E la stessa Corte di giustizia ha riconosciuto che la limitazione dell'obbligo di rinvio ai soli giudici di ultima istanza degli Stati membri trova la sua ragion d'essere nel fatto che “un organo giurisdizionale di ultimo grado costituisce per definizione l'ultima istanza dinanzi alla quale i soggetti dell'ordinamento possono far valere i diritti ad essi riconosciuti dal diritto dell'Unione” ed ha il compito “di assicurare a livello nazionale l'interpretazione uniforme delle norme giuridiche”¹⁴.

Viceversa, l'esigenza di ciò non sorge con riguardo ai giudici non di ultima istanza, per i quali, infatti, non sussiste alcun obbligo di rinvio, essendo, comunque, le loro pronunce suscettibili di essere sindacate, proprio sulla questione interpretativa della normativa europea, attraverso l'utilizzo delle ordinarie vie di impugnazione.

Allora, un meccanismo di rinvio pregiudiziale alla Cassazione modellato sui caratteri dell'istituto francese già ricordato può – nelle intenzioni del legislatore – se utilizzato nel corretto clima culturale e istituzionale, davvero assicurare una sorta di “nomofilachia preventiva”¹⁵ davvero preziosa sia per la stabilità degli orientamenti interpretativi sia per la riduzione del contenzioso di Legittimità a proporzioni più consone a una moderna democrazia, dalle quali discende

– in un circolo virtuoso – una conseguente e biunivocamente corrispondente ulteriore stabilità delle interpretazioni.

4. I requisiti necessari per il rinvio pregiudiziale.

Lo strumento processuale del rinvio pregiudiziale è tutt'altro che innovativo, nel nostro sistema.

Basti pensare al regolamento preventivo di giurisdizione *ex art. 41 c.p.c.*, ma anche all'accertamento pregiudiziale sull'efficacia, validità ed interpretazione dei contratti e accordi collettivi ai sensi dell'*art. 420-bis c.p.c.*, al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea *ex art. 267 TFUE* e al rinvio di cui al Protocollo n. 16 della Convenzione della salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali.

Secondo quanto previsto dall'*art. 363-bis c.p.c.*, il rinvio pregiudiziale può essere disposto dal giudice di merito solo se la questione di diritto risulti necessaria alla definizione anche parziale del giudizio e non sia stata ancora risolta dalla Corte di cassazione; inoltre, essa deve presentare gravi difficoltà interpretative e sia suscettibile di porsi in numerosi giudizi. Dalla formulazione della norma mi pare che possa concludersi in ordine alla necessaria sussistenza congiunta di tutti tali elementi, e non solo alcune di esse¹⁶.

¹⁴ Corte giust. UE, 15 marzo 2017, C-13/16, Aquino, punto 34; v. anche Corte giust. UE, 30 settembre 2003, C-224/01, Kobler, punto 34; Corte giust. UE, 13 giugno 2005, C-173/03, Traghetti del Mediterraneo, punto 31. V. anche D'ALESSANDRO, *op. cit.*, 5; BRIGUGLIO, *Pregiudiziale comunitaria e processo civile*, Padova, 1996, 30.

¹⁵ B. SASSANI, *Corte Suprema e jus dicere*, in *Giur. It.*, 2003, 822; TOMMASEO, *La riforma del ricorso per cassazione: quali i costi della nuova nomofilachia?*, *ibidem*, 826; TEDOLDI, *La delega sul procedimento di cassazione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2005, 925.

¹⁶ P. FARINA, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione*, in *www.ilprocessocivile.it*, § 2.

5. Contenuto dell'ordinanza, effetti sul processo e verifica dell'ammissibilità.

L'ordinanza con cui il giudice remittente dispone il rinvio pregiudiziale deve essere motivata e illustrare le diverse interpretazioni possibili del tema giuridico sottoposto alla Corte.

La proposizione del rinvio pregiudiziale determina l'infettibile sospensione del procedimento di merito; viene, tuttavia, fatto salvo il compimento degli atti urgenti e delle attività istruttorie non dipendenti dalla soluzione della questione oggetto di rinvio.

Inoltre, per poter ammettere il rinvio pregiudiziale, si deve trattare di una questione di diritto che 'non è stata ancora risolta dalla Corte di cassazione'. Vale a dire che sulla questione oggetto del rinvio non sussistono precedenti del giudice della legittimità. Ciò non vuol dire, ovviamente, che, ove vi fossero dei precedenti specifici, questi sarebbero da considerare vincolanti per il giudice del merito. Se anche questi precedenti ci fossero, infatti, nulla esclude il potere del giudice del merito di addivenire a una diversa soluzione interpretativa della norma di diritto, esponendosi al rischio che la sua decisione sia poi riformata in appello o cassata in sede di ricorso ordinario ex art. 360 c.p.c.

Certo, la sussistenza di precedenti specifici della Cassazione sulla questione di diritto rende pacificamente inammissibile il rinvio eventualmente proposto dal giudice del merito, anche laddove questi intendesse proporre un'interpretazione alternativa a quella indicata dalla Cassazione.

In secondo luogo, lo stesso giudice remittente deve anche evidenziare la probabilità che detta questione si riproponga in nu-

merosi altri giudizi, siano essi già pendenti o ancora da instaurare. Infatti, l'istituto mira a prevenire l'insorgere di altre controversie sulla medesima questione di diritto fatta oggetto del rinvio.

Quindi, il rinvio da parte del giudice di merito, non investe automaticamente la Corte della questione, essendo previsto un vaglio in ordine alla ammissibilità da parte del Primo Presidente circa la sussistenza dei presupposti di cui al 1° comma dell'art. 363-*bis* c.p.c. oltre che circa la correttezza e completezza dell'ordinanza di rinvio ai sensi del 2° comma. Solo all'esito positivo di tale esame preliminare la questione potrà essere assegnata, a seconda della sua rilevanza, alla decisione delle sezioni unite o della sezione semplice competente.

6. La funzione e i poteri del Primo Presidente.

Il Primo presidente della Corte di cassazione, una volta ricevuti gli atti dal giudice remittente, «entro novanta giorni», valuta la sussistenza dei presupposti per la proposizione del rinvio pregiudiziale e, in caso di riscontro positivo, assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice per l'enunciazione del principio di diritto; in caso contrario, la Corte dichiara, con decreto, l'inammissibilità della questione per mancanza di una o più delle condizioni previste dall'art. 363-*bis*, comma 1°, c.p.c.

La dottrina analiticamente ha esaminato il concetto di «gravi difficoltà» interpretative della questione di diritto sottoposta alla Corte mettendone in evidenza la discrezionalità che nella definizione di tale elemento è insita; ne discende una certa ampiezza delle opzioni riservate al Primo Presiden-

te¹⁷, che devono quindi meglio ridursi nel *range* di applicazione.

Un primo strumento di contenimento della discrezionalità potrebbe ritrovarsi – ovviamente – nella novità del contrasto tra orientamenti giurisprudenziali – sorti in relazione alla norma da interpretare o nella portata innovativa del mutato contesto socioeconomico su una disposizione vigente da tempo¹⁸.

Ove la questione di diritto debba essere risolta semplicemente scegliendo tra differenti orientamenti giurisprudenziali consolidati, mi pare peraltro che possa dubitarsi dell'ammissibilità del rinvio pregiudiziale proprio per carenza della condizione di cui all'art. 363-*bis*, comma 1°, n. 2, c.p.c. L'accertata sedimentazione delle soluzioni interpretative, sia pure consolidate in direzioni differenti od opposte mi pare renderebbe

necessario il ricorso al principio di diritto nell'interesse della legge, strumento che risulta più adatto del rinvio pregiudiziale al fine di confermare una soluzione giuridica e un orientamento preesistente.

7. La pronuncia della Corte e la funzione vincolante del principio.

La Corte di cassazione, sia a sezioni unite che a sezioni semplici, si pronuncia in pubblica udienza «con la requisitoria scritta del Pubblico Ministero e con facoltà per le parti costituite di depositare brevi memorie». Il procedimento si conclude, pertanto, con l'enunciazione da parte della Corte di un principio di diritto che ha efficacia vincolante nel processo nell'ambito del quale è stata rimessa la questione e conserva tale effetto, ove il processo si estingua, «anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti».

8. I rinvii pregiudiziali.

Sono ad oggi numerosi i provvedimenti resi in applicazione dell'art. 363-*bis* c.p.c.

Nelle pagine che seguono si procede a una analisi dei più significativi, suddivisi per materia trattata; sono qui esaminati sia quei decreti della Prima Presidente che hanno investito della questione posta la Sezione tributaria o le Sezioni Unite sia quei decreti che hanno dichiarato inammissibile i rinvii proposti dai giudici del merito. Infatti, anche a prescindere dalla sorte del giudizio, dalla lettura di tali provvedimenti è possibile individuare il concreto atteggiarsi della Corte di fronte alle questioni, oltre che le modalità di indagine sulle stesse che

¹⁷ A. BRIGUGLIO, *Esperienze applicative del rinvio pregiudiziale interpretativo ex art. 363-bis c.p.c. – Terza Puntata*, in *www.judicium.it*, 2023, par. 2.

¹⁸ Ancora, A. BRIGUGLIO, *Esperienze applicative del rinvio pregiudiziale interpretativo ex art. 363-bis c.p.c. – Terza Puntata*, in *www.judicium.it* 2023, par. 2, secondo cui: «è in ogni caso immaginabile che alla ricerca di un qualche scampolo di oggettività nella individuazione delle 'gravi difficoltà' (rispetto al novero di questioni effettivamente tali e cioè non solo apparenti e risolvibili in virtù della chiarezza letterale della legge, ma non particolarmente difficili) lo si riscontri traendo comunque spunto dalla 'novità'; sia pure considerando questa in senso diverso rispetto alla già necessaria (art. 363-*bis*, c. I, n. 1) mancata risoluzione della *quaestio* in Cassazione: scontato tale requisito, il rinvio sarà ammissibile per "grave difficoltà" della questione tutte le volte che la disposizione da interpretare sia relativamente nuova o che una apprezzabile novità socio-economica getti un fascio di luce potenzialmente innovativa su disposizione pur da tempo vigente ed affrontata dalla giurisprudenza di merito disponibile e perfino univoca, insomma tutte le volte che – a prescindere da qualunque profilo personale e soggettivo di percezione del quoziente di difficoltà interpretativa – appaia particolarmente utile al Primo Presidente (fermo l'ulteriore requisito della 'serialità') che la Corte espliciti in via preventiva la sua funzione nomofilattica; non invece ove la questione, pur non ancora risolta dalla Cassazione, possa essere affrontata scegliendo fra opzioni ermeneutiche già sedimentate nella giurisprudenza di merito o in dottrina».

inizia a formarsi – nell’ottica dell’art. 363 – bis c.p.c. – in capo ai giudici del merito.

Si prendono in esame anche le pronunce sin qui intervenute della Corte di cassazione che hanno definito rinvii *ex art. 363-bis* c.p.c., per dar conto della soluzione raggiunta dal Giudice di Legittimità.

Non ignora l’autore che ad oggi sono, come peraltro si evince dalla loro pubblicazione sul sito della Corte di cassazione, state depositate anche altre ordinanze di rinvio *ex art. 363-bis* c.p.c.: in attesa del loro scrutinio da parte della Prima Presidente, che su di esse dovrà esprimersi, si è reputato opportuno ad ora non esaminarle né riferirne oggetto e contenuto.

8.1. Questioni preliminari.

8.1.1. Sopravvenuta inammissibilità per difetto di novità della questione di diritto.

Con decreto n. 20830 del 25 luglio 2024 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma per la risoluzione della questione di diritto avente ad oggetto il quesito interpretativo concernente “l’individuazione dell’organo competente all’accertamento ed iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell’art. 39, comma 1, lettera a) del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241, in conseguenza del rilascio di un visto infedele di conformità dei dati delle dichiarazioni presentate con le modalità di cui all’art. 13 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164”. Il decreto ha ravvisato l’insussistenza delle condizioni stabilite dall’art. 363-bis c.p.c. in quanto ha ritenuto difettoso il requisito della novità della questione, giacché il nodo interpreta-

tivo con essa prospettato è stato sciolto da varie pronunce della Sezione Tributaria di questa Corte, pubblicate successivamente al deposito dell’ordinanza di rimessione.

8.2. Questioni di giurisdizione.

8.2.1. La giurisdizione in ordine alla impugnazione della comunicazione di “scarto” di domanda di contributo a fondo perduto richiesto *ex art. 25 del d.l. n. 34 del 2020*.

Con Sentenza n. 34851 del 13/12/2023 le Sezioni Unite, alle quali era stata demandata la decisione in sede di regolamento di giurisdizione ad opera del decreto della Prima Presidente del 18 aprile 2023, hanno affermato due importanti principi.

In primo luogo, si è riconosciuto espressamente – e si tratta della prima pronuncia sul tema – che anche il giudice tributario di merito può disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione *ex art. 363-bis* c.p.c., in virtù del generale rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto nell’art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell’unicità della disciplina del giudizio di legittimità anche nel processo tributario (*ex art. 62, comma 2, del citato d.lgs.*), nonché della funzione nomofilattico-deflattiva del rinvio, volto a sollecitare l’anticipata enunciazione di un principio di diritto da parte della S.C., giudice di legittimità pure nella giurisdizione tributaria.

In secondo luogo, venendo alla questione di diritto posta dal giudice remittente – assai particolare – si è chiarito che in tema di contributo a fondo perduto previsto dall’art. 25 del d.l. n. 34 del 2020 a favore dei soggetti colpiti dall’emergenza epi-

demiologica “Covid-19”, il comma dodicesimo di tale disposizione – nella parte in cui prevede, all’ultimo periodo, che per le controversie relative all’atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal d.lgs. n. 546 del 1992 – non trova applicazione ai giudizi aventi ad oggetto l’impugnazione del provvedimento di diniego del contributo adottato dall’Agenzia delle entrate (c.d. “scarto telematico”, in quanto operato unicamente dal sistema informatico che lo veicola dal contribuente all’Ufficio), in base ad un’interpretazione restrittiva della norma, coerente con l’esclusione della natura tributaria del predetto beneficio, e in considerazione della natura speciale della giurisdizione tributaria.

In via ulteriore, la Corte ha qui puntualizzato anche che il rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione, ai sensi dell’art. 363-*bis* c.p.c., può avere ad oggetto una questione di diritto incidente sulla giurisdizione del giudice adito, non ostandovi la circostanza che il giudice di legittimità, per dirimere tali questioni, opera come giudice anche del fatto, poiché per tutte le questioni di carattere processuale, pur risultando inscindibilmente connessi i profili di diritto e quelli di fatto, è possibile distinguere concettualmente tra l’interpretazione della norma giuridica astrattamente destinata a regolare la fattispecie, che può essere demandata alla Corte di Legittimità con il rinvio pregiudiziale, e la ricostruzione della concreta vicenda processuale, che resta affidata al giudice di merito, sia in via preventiva, per motivare la rilevanza della questione, sia successivamente, per l’applicazione del principio di diritto enunciato.

Nel dettaglio, il giudizio pendente dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria aveva ad oggetto il ricorso proposto avverso un provvedimento con cui l’Agenzia delle entrate ha rifiutato il pagamento del predet-

to contributo, rilevando che la richiedente non risulta tra gl’intestatari dell’IBAN indicato nella relativa istanza o l’IBAN presenta irregolarità. A sostegno dell’impugnazione, la ricorrente riconosceva di essere incorsa in errore materiale nell’indicazione dell’IBAN, riferendo che quest’ultimo era stato modificato dalla banca nell’ambito di una riorganizzazione delle proprie filiali, ma precisando che la stessa banca ha espressamente consentito ai propri correntisti di continuare ad utilizzare quello precedente, ed aggiungendo che dal medesimo IBAN era stato effettuato il pagamento dell’IVA, regolarmente accettato dall’Ufficio.

Nell’ordinanza di rinvio, la Corte di Giustizia tributaria dava puntualmente atto, in primo luogo, dell’esistenza di opinioni divergenti in ordine alla stessa utilizzabilità dello strumento di cui all’art. 363-*bis* c.p.c. da parte del Giudice tributario, collegati a) alla genericità del riferimento, contenuto nello art. 363-*bis*, al giudice di merito, quale autorità legittimata a disporre il rinvio pregiudiziale, b) alla circostanza che una disposizione sostanzialmente analoga, originariamente inclusa nel disegno di legge di riforma del processo tributario (d.d.l. n. 2636/2022), è stata stralciata nel testo approvato dal Senato, unitamente a quella che prevedeva il ricorso nell’interesse della legge del Procuratore generale della Corte di cassazione contro le sentenze del giudice tributario di merito, c) alla mancanza, nella legge 26 novembre 2021, n. 206, di una specifica delega per l’introduzione di tale meccanismo nel processo tributario, d) all’operatività della disposizione di cui all’art. 1, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che estende al giudizio tributario le norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili, e e) alla netta suddivisione fra magistratura ordinaria e magi-

struttura tributaria, ulteriormente accentuata dalla legge 31 agosto 2022, n. 130.

La pronuncia della Corte di cassazione risponde dapprima prendendo atto del generale rinvio alle norme del codice di rito civile contenuto nell'art. 1, comma secondo, del d.lgs. n. 546 del 1992, che ne consente l'applicazione anche al processo tributario, per quanto non disposto dalle relative disposizioni e nei limiti della compatibilità con le stesse, dell'unicità della disciplina del giudizio di cassazione, applicabile anche al processo tributario, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 62, comma secondo, del d.lgs. 546 cit., e della collocazione topografica dell'art. 363-*bis* c.p.c., inserito proprio tra le disposizioni che disciplinano il giudizio di cassazione, nonché del tenore letterale della norma in esame, che nell'individuare l'organo legittimato a sollevare la questione pregiudiziale d'interpretazione fa riferimento al «giudice di merito», senza ulteriori specificazioni. Neppure può ritenersi ostativa, sotto questo profilo, all'applicazione dell'art. 363-*bis* c.p.c. la distinzione della giurisdizione tributaria da quella civile, avuto riguardo alla comune individuazione, quale organo di vertice dell'ordinamento processuale, della Corte di cassazione, cui è attribuita la funzione di giudice di legittimità, con il compito di assicurare l'esatta osservanza, l'uniforme interpretazione della legge e l'unità del diritto oggettivo: finalità, queste, alla cui realizzazione contribuisce indubbiamente anche l'istituto del rinvio pregiudiziale, in quanto volto a sollecitare un responso anticipato della Corte in ordine ad una questione di diritto, sostanziale o processuale, non ancora risolta dalla giurisprudenza di legittimità ed avente carattere seriale, che presenti gravi difficoltà interpretative ed appaia rilevante ai fini della decisione della controversia sottoposta all'esame del giudice remittente.

Venendo poi al cuore della questione dedotta, la Corte Suprema nota che l'art. 25 del d.L. n. 34 del 2020, nel prevedere il riconoscimento di un contributo a fondo perduto in favore dei soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica «Covid-19», introduce un criterio di riparto della giurisdizione, giacché, nel disciplinare il controllo dei dati dichiarati a sostegno dell'istanza ed il recupero del contributo non spettante, stabilisce espressamente, nell'ultimo periodo del comma dodicesimo, che «per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»: l'applicabilità di tali disposizioni, che implica la devoluzione delle controversie alla giurisdizione tributaria, trova giustificazione, secondo la relazione illustrativa, nella circostanza che tali controversie hanno ad oggetto il recupero di «un'agevolazione basata su dati di natura tributaria». In effetti, nell'individuare gli aventi diritto al contributo, l'art. 25 sopra citato fa riferimento ai «soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917» (comma primo), prescrivendo, quale requisito, che «l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019» (comma quarto), e determinando l'importo del contributo in misura pari ad una percentuale della differenza tra i predetti valori, variabile in relazione all'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, comma primo, lett. a) e b), del d.P.R. n. 9 del 1986 e dei compensi di cui all'art. 54, comma primo, del medesimo d.P.R., indicati nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (comma quinto). Esso dispone inoltre che

il contributo «non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma quinto, del testo unico delle imposte sui redditi, e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446».

Nel concreto, l'erogazione del contributo ha luogo sulla base di un'istanza dell'interessato, recante l'indicazione della sussistenza dei requisiti prescritti, rivolta alla Agenzia delle entrate e presentata in via telematica, i cui contenuti informativi, modalità di effettuazione e termini di presentazione sono definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Ai fini del controllo da operarsi sull'istanza, vengono richiamate le disposizioni di cui agli artt. 31 ss. del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, all'art. 27, comma sedicesimo, del d.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e, per quanto compatibili, quelle di cui all'art. 28 del d.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, mentre il recupero delle somme oggetto dell'istanza, ove necessario sia procedere a tale attività, è assoggettato alla disciplina dettata dall'art. 1, commi 421-423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Orbene, secondo la pronuncia in argomento va preso atto di come, *prima facie*, il reiterato rinvio della predetta disciplina a plurime e centrali disposizioni dell'ordinamento tributario, posto in relazione con l'espressa attribuzione al Giudice tributario dell'impugnazione degli atti di recupero delle somme indebitamente erogate, potrebbe ben accreditare l'opinione secondo cui la materia trattata sarebbe devoluta alla giurisdizione tributaria, in forza della individuazione dei beneficiari mediante il riferimento al d.P.R. n. 917 del 1976, oltre che a

seguito della subordinazione del beneficio alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi, alla commisurazione del suo ammontare ad una percentuale di tale riduzione, oltre che dall'esclusione dello stesso dalla base imponibile delle imposte sui redditi e dal valore della produzione netta rilevante ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive. A ciò si aggiunga come l'ente erogatore è pur sempre l'Agenzia delle entrate, incaricata anche dell'attività di controllo e recupero delle somme indebitamente corrisposte, e parimenti tale attività viene assoggettata alla disciplina propria delle entrate tributarie, con l'applicazione delle sanzioni e degli interessi per le stesse previsti. A tale conclusione dovrebbe peraltro pervenirsi anche con riferimento ad altre disposizioni, anche successive all'art. 25 del d.l. n. 34 del 2020, che hanno previsto l'erogazione di analoghi contributi a fondo perduto: vanno richiamati, in particolare, l'art. 59 del d.l. 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, che ha previsto un contributo in favore dei soggetti esercenti attività d'impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, nelle zone A o equipollenti dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana e dei comuni ove sono situati santuari religiosi; l'art. 1 del d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, e l'art. 2 del d.l. 18 dicembre 2020, n. 172, che hanno previsto contributi in favore dei soggetti titolari di partita IVA operanti nei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte con il D.P.C.M. 24 ottobre 2020 e dal d.l. n. 172 cit. per contenere la diffusione dell'epidemia «Covid-19»; l'art. 1 del d.l. 22 marzo 2021, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, che, al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica da «Covid-19», ha

previsto un contributo in favore dei soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario. Tali disposizioni, infatti, oltre a ricollegare il riconoscimento del contributo ad un peggioramento della situazione economica emergente dai dati fiscali del richiedente – causato, si sottintende con chiarezza, dalla pandemia - e ad escluderne l'ammontare dal computo della base imponibile delle imposte sui redditi e dal valore della produzione netta rilevante ai fini dell'IRAP, analogamente a quanto previsto dall'art. 25 del d.L. n. 34 del 2020, estendono espressamente a tali contributi le disposizioni da quest'ultimo dettate in tema di controllo dei dati dichiarati e di recupero delle somme indebitamente corrisposte, ivi compresa quella di cui all'ultimo periodo del comma dodicesimo, che rinvia proprio al d.lgs. n. 546 del 1992 per le controversie relative agli atti di recupero.

Diversamente, però, riportandosi ampiamente alle considerazioni già svolte nell'ordinanza di rinvio, la Corte di Legittimità precisa come risulti invero differente, quanto a direzione cui tendere per individuare il giudice munito di giurisdizione sul punto, il tenore letterale della predetta disposizione, recante “un puntuale riferimento alle sole controversie riguardanti gli atti di recupero” oltre che “il dettato dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che, nell'individuare l'ambito della giurisdizione tributaria, vi include «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio»”.

Va ricordato quindi, nota la Corte, l'orientamento della giurisprudenza costitu-

zionale, secondo cui una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese¹⁹.

In conclusione, quindi, alla luce di quanto appena esposto le considerazioni di esordio non trovano applicazione al contributo in esame; esso oltre a non consistere evidentemente – in quanto costituente un arricchimento della sfera giuridica del destinatario – nell'imposizione di una prestazione che implica una decurtazione patrimoniale a carico dell'obbligato, né (fatta eccezione per quello di cui all'art. 1 del d.l. n. 41 del 2021, che ai sensi del comma settimo può essere alternativamente accordato anche in tale forma, a scelta del contribuente) nel riconoscimento di un credito d'imposta, è in sostanza l'erogazione di una somma da parte dell'Amministrazione, che non concorre neppure alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP.

Ecco allora che, indipendentemente dal profilo soggettivo costituito dall'affidamento all'Agenzia delle entrate del compito di erogare l'importo dovuto e di controllare i dati dichiarati nell'istanza, l'unico collega-

¹⁹ Tra le più recenti, Corte cost., sent. n. 167 del 2018; n. 89 del 2018, n. 269 del 2017.

mento logico prima e giuridico poi tra il contribuente in esame e la materia tributaria è rappresentato dalla individuazione delle condizioni che ne legittimano l'attribuzione e dei dati sulla base dei quali dev'essere determinato il relativo ammontare, il cui disconoscimento non comporta tuttavia la formulazione di una pretesa tributaria da parte dell'Amministrazione e quindi neppure l'applicabilità delle disposizioni che disciplinano l'accertamento delle imposte sui redditi e le relative sanzioni, le quali neppure rilevano o nelle controversie aventi ad oggetto l'erogazione del contributo.

Di qui la dichiarata giurisdizione del giudice ordinario.

8.3. Questioni in tema di accise

8.3.1. La disapplicazione della disposizione istitutiva dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica ex art. 6, comma 2, del decreto-legge n. 511 del 1988 in forza del contrasto con la sopravvenuta direttiva 2008/118/CE.

Con decreto n. 12502 del 10 maggio 2023 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato con ordinanza dal Tribunale di Verona, con la quale è stata chiesta la risoluzione della questione di diritto relativa alla possibilità per il giudice ordinario, in una controversia tra privati, di disapplicare *tout court* la norma nazionale istitutiva dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, vale a dire l'art. 6, comma 2, del decreto-legge n. 511 del 1988, peraltro mantenuta in vigore dal 1° gennaio 2010 fino all'abrogazione

espressa, decorrente dal 1° gennaio 2012, nonostante il contrasto della stessa con la sopravvenuta direttiva 2008/118/CE.

La questione posta dal giudice remittente non viene ritenuta idonea all'esame da parte della Corte nella sede proposta.

Nel decreto di inammissibilità si osserva che nella giurisprudenza della Corte di cassazione, non manca l'enunciazione di principi idonei a consentire la risoluzione della questione interpretativa posta dal rimettente. In particolare, viene stato affermato che, in tema di accise sul consumo di energia elettrica, le addizionali provinciali debbono rispondere ad una o più finalità specifiche previste dall'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, come interpretata dalla Corte di giustizia UE.

Inoltre, si richiamano le - per vero - svariate pronunce della Sezioni Tributaria della Corte di cassazione nell'ambito del contenzioso tra il consumatore finale e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli avverso il silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso dell'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica, nonché sulla individuazione del soggetto legittimato a presentare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria in caso di pagamento indebito e sulle conseguenze del mancato adeguamento del diritto nazionale al diritto dell'Unione europea. In questo contesto, si rileva, il rinvio pregiudiziale non può essere ammesso, facendo difetto il requisito della novità della questione, richiesto dall'art. 363-bis c.p.c.; ne deriva la dichiarata inammissibilità del ricorso.

Parallelamente, a seguito di decreto del 4 ottobre 2023 della Prima Presidente la Sezione Tributaria, con la sentenza n. 21883 del 02/08/2024 pronunciata in sede di rinvio ex art. 363-bis c.p.c. ha affrontato il tema delle liti promosse dal cedente della fonte energetica per il rimborso dell'addizionale pro-

vinciale sulle accise, di cui all'abrogato art. 6, del d.l. n. 511 del 1988, conv. con modif. dalla l. n. 20 del 1989 - Legittimazione passiva esclusiva della Agenzia delle dogane.

La legittimazione passiva nelle liti promosse dal cedente della fonte energetica per il rimborso dell'addizionale provinciale sulle accise di cui all'abrogato art. 6, del d.l. n. 511 del 1988, convertito con modif. dalla l. n. 20 del 1989, per forniture di energia elettrica con potenza disponibile non superiore a 200 kW, spetta in via esclusiva all'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

8.4. Questioni in tema di riscossione spontanea.

8.4.1. Legittimazione e spettanza del diritto al rimborso delle ritenute subite a titolo di acconto ex art. 26 c. 4 lett. b) d.P.R. n. 600 del 1973 nel corso della procedura fallimentare relativa ad una società in accomandita conclusasi senza residuo attivo e, quindi, senza alcun reddito imponibile.

Con Decreto n. 33022 del 28 novembre 2023 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale relativo al quesito sulla legittimazione del curatore ad ottenere il rimborso delle ritenute occorse a titolo di acconto ex art. 26, quarto comma, lettera b), del d.P.R. n. 600 del 1973, nel corso della procedura fallimentare relativa ad una società in accomandita, conclusasi senza residuo attivo e, dunque, senza alcun reddito imponibile.

Dall'argomentare dell'ordinanza di rinvio resa dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo si evince come

secondo un primo orientamento interpretativo, si dovrebbe individuare nel curatore del fallimento il soggetto avente diritto al rimborso quando sia stato dichiarato il fallimento di società in accomandita semplice e residuino creditori insoddisfatti per insufficienza dell'attivo. Tale conclusione scaturirebbe anche dalla considerazione che le ritenute sono state operate dalla banca erogante sugli interessi maturati sui depositi intestati alla società e che i versamenti ivi eseguiti sono interamente riferibili all'amministrazione fallimentare che ha liquidato i beni di compendio della procedura concorsuale "senza e, anzi, contro la volontà dei soci (diversamente da quanto avviene nell'ipotesi di liquidazione volontaria)". Posto quindi che è stato il patrimonio fallimentare, per effetto delle ritenute, a subire la decurtazione che ha impedito il mancato soddisfacimento integrale dei creditori ammessi al passivo, ne consegue che il diritto al rimborso dovrebbe spettare al curatore del fallimento nella qualità di sostituto tenuto a destinare le somme così percepite al soddisfacimento della massa dei creditori. Secondo tale prospettazione a conferma di ciò dovrebbe leggersi anche quella pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza n. 19314 del 22 settembre 2011) secondo la quale "in tema di imposte dirette, i sostituti d'imposta indicati nell'art. 26, comma secondo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 hanno l'obbligo di operare le ritenute d'acconto sugli interessi di conti correnti e di depositi bancari e postali anche quando l'impresa, a favore della quale sono corrisposti, sia sottoposta a liquidazione coatta amministrativa, non rilevando in contrario la circostanza che – per il combinato disposto degli artt. 125 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, 18 e 31 del d.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 e 10 del d.P. R. 29 settembre 1973, n. 600 (e poi dell'art. 5 del d.P.R. 22 luglio 1998, n.

322) – l'accertamento di un effettivo debito d'imposta sul reddito d'impresa dell'ente possa essere compiuto soltanto nella fase di chiusura della liquidazione, ove risulti un "residuo attivo" imponibile.

Secondo una diversa interpretazione, invece – qui avallata dall'Agenzia delle Entrate – risulta determinante la qualifica e natura soggettiva del contribuente, ai fini dell'individuazione del soggetto avente diritto al rimborso delle ritenute operate ai sensi dell'art. 26 DPR 600/73 dagli istituti di credito nel corso di procedure fallimentari. In tale ipotesi, secondo l'Amministrazione finanziaria, dovrebbe farsi applicazione della specifica disciplina prevista dall'art. 22 TUIR dettata per le modalità di scomputo di tali ritenute operate sui redditi di soggetti non tenuti al versamento dell'IRES, tra cui vanno certamente ricomprese le società di persone come la società in accomandita semplice del caso di specie. Infatti, tale norma, in coerenza con quanto disposto dall'art. 5 TUIR, prevede che tali soggetti, pur subendo le trattenute in proprio, le trasferiscono ai soci in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, così che ciascuno possa scomputarle dall'imposta sui redditi dovuta nel periodo in esame, ad essi imputata in forza della trasparenza della società personale prevista proprio dal citato art. 4 TUIR.

Ne consegue che, ai sensi del citato art. 22 TUIR, gli unici soggetti legittimati a chiedere il rimborso dell'eccedenza sono i soci in quanto contribuenti titolari dell'imposta sui redditi così scomputata.

Tale secondo orientamento interpretativo, che secondo il decreto della Prima Presidente è quello corretto in diritto, va applicato alla fattispecie in esame; la piana interpretazione così identificata come idonea a risolvere agevolmente la questione di diritto posta rende quindi inammissibile il ricorso *ex art. 363-bis c.p.c.*

Difetta invero il requisito della grave difficoltà interpretativa, in quanto nella giurisprudenza della Corte di cassazione non manca l'enunciazione di principi idonei ad orientare ai fini della risoluzione della questione interpretativa posta. Tale giurisprudenza, pur riferendosi esplicitamente alle società di capitali, è estensibile – come illustra il decreto di inammissibilità – per identità di *ratio* anche alle società di persone, risolvendosi in un'applicazione del generale principio in tema di ripetizione di indebito secondo cui il diritto di ripetere l'indebito spetta al *solvens ex art. 2033 c.c.* che, nel caso di specie, si identifica con l'ente sostituito che ha riscosso gli interessi al netto della ritenuta operata dal sostituto senza che a tal fine possa aver rilevanza la natura di tale ente quale società di capitali o di persone.

8.5. Questioni in tema di IVA.

8.5.1. Qualificazione di soggetto imprenditore erogante prestazioni formative ai fini dell'esenzione *ex art. 10 c. 1 n. 20 d.P.R. n. 633 del 1972.*

Con Decreto n. 27559 del 24 ottobre 2024 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale *ex art. 363-bis c.p.c.* sollevato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in ordine alla interpretazione dell'art. 10, comma 1, numero 20, del d.P.R. n. 633 del 1972, e recante il quesito se un soggetto privato, di natura commerciale e con finalità di lucro, che opera quale agenzia per il lavoro autorizzata dal Ministero, possa essere qualificato come soggetto erogante la formazione riconosciuto da pubbliche amministrazioni, agli effetti della citata disposizione.

Il decreto ha evidenziato che la questione rimessa risultava priva del requisito della “grave difficoltà interpretativa”, ovvero della specifica illustrazione critica delle diverse letture alternative praticabili, avendo il giudice rimettente omesso di confrontarsi con alcune pronunce della Corte di cassazione relative al medesimo art. 10, comma 1, numero 20, sia pure non risolutive, ma idonee a fornire possibili canoni ermeneutici e linee guida attraverso cui procedere all’interpretazione della norma e alla decisione della controversia. Parimenti, l’ordinanza di rinvio pregiudiziale non spiegava le ragioni del mancato utilizzo, al fine della risoluzione della questione, delle decisioni adottate dalla Corte di giustizia dell’Unione europea in ordine alla corretta interpretazione dell’art. 132, paragrafo 1, lettera i), della direttiva n. 112/2006/CE.

Né il giudice di merito può avvalersi dello strumento di cui all’art. 363-*bis* c.p.c. per devolvere alla Corte di cassazione il compito di sollevare dinanzi alla Corte di giustizia UE una questione *ex art.* 267 TFUE per risolvere un dubbio interpretativo già da lui prefigurato.

8.6. Questioni in tema di processo tributario.

8.6.1. Proponibilità di ricorso ordinario alla CGT di primo grado e rapporto di alternatività con il giudizio di ottemperanza nel caso di diniego parziale di rimborso.

Con Decreto n. 26137 del 7 ottobre 2024 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale *ex art.* 363-*bis* c.p.c., sollevato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia

su più profili attinenti alla possibilità, in presenza di un diniego parziale di rimborso operato dall’amministrazione fiscale in relazione a credito sul quale si sia formato il giudicato, di proporre un ricorso nelle forme ordinarie dinanzi al giudice di primo grado, anziché esperire l’azione di ottemperanza, di cui all’art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, dinanzi al giudice che ha emesso la sentenza oggetto del medesimo giudicato.

Il decreto ha evidenziato che le questioni rimesse risultano prive del requisito della “novità”, prescritto dall’art. 363-*bis* c.p.c., avendo la giurisprudenza di legittimità già delineato i confini del giudizio di ottemperanza, la sua finalità, il suo oggetto e, soprattutto, i suoi limiti, nonché dell’ulteriore requisito della “grave difficoltà interpretativa”, non potendo lo stesso consistere nella scelta tra soluzione contrapposte, nella specie quelle delineate in tema di ottemperanza e di impugnazione del diniego di rimborso.

8.7. Questioni in tema di imposizione reddituale.

8.7.1. Regime tributario dell’indennità corrisposta dal fondo previdenza MEF *ex art.* 19 c. 2-*bis* TUIR.

Con decreto n. 32261 del 13 dicembre 2024 la Prima Presidente dichiara inammissibile il rinvio pregiudiziale, concernente la questione dell’applicabilità dell’abbattimento fiscale previsto dall’ultima parte dell’art. 19, comma 2-*bis*, del TUIR all’indennità supplementare corrisposta, all’atto della cessazione dal servizio, dal Fondo di previdenza per i dipendenti del Ministero delle Finanze, per mancanza del requisito della novità giacché, per un verso, lo stesso giudice *a quo* dà atto che, quanto alla applicabili-

tà della detrazione di euro 309,87 (già lire 600.000), di cui alla prima parte dell'anzidetta disposizione, è la stessa Agenzia delle Entrate a convenire in tal senso, secondo un indirizzo rinvenibile anche nella giurisprudenza di questa Corte; laddove, per altro verso, il residuo dubbio ermeneutico del rimettente è da ritenersi superato, essendo stato sciolto da pronunce della Sezione Tributaria di questa Corte, successive al deposito della stessa ordinanza *ex art. 363-bis* cod. proc. civ.

8.8. Questioni in tema di accertamento e riscossione.

8.8.1. Sospensione dei termini relativi all'attività degli Uffici (per 85 giorni) secondo la disciplina emergenziale da Covid-19.

Con Decreto n. 24103 del 12 gennaio 2025 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale disposto dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Gorizia, con ordinanza depositata il 18 novembre 2024 relativo alla questione se la sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori prevista dall'art. 67 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 – il quale stabilisce, al comma 1, che sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori e, al comma 4, che, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della

legge 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 12, commi 1 e 3, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159 – operi solo per gli accertamenti il cui termine finale scadeva entro il 31 dicembre 2020 oppure anche per quelli in scadenza negli anni successivi, che erano in corso dall'8 marzo al 31 maggio 2020. Il rinvio pregiudiziale è stato disposto dal giudice a quo nell'ambito di un procedimento avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di recupero conseguente al disconoscimento del credito d'imposta maturato ai sensi della legge n. 449 del 1997, nel quale è controversa la nullità dell'accertamento perché emesso oltre i termini di decadenza previsti dalla legge, ritenendosi non applicabile, nella specie, la proroga di 85 giorni per l'attività di accertamento introdotta, durante il periodo emergenziale Covid-19, dall'art. 67 del d. L. n. 18 del 2020.

Il rinvio pregiudiziale disposto dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Gorizia – e in separato giudizio anche dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Lecce – è stato ritenuto inammissibile perché, successivamente alla pubblicazione delle ordinanze di rimessione, la questione pregiudiziale è stata affrontata e risolta dalla Corte di cassazione. La Prima Sezione civile della Corte stessa, con ordinanza 15 gennaio 2025, n. 960, ha statuito che la normativa in questione deve essere interpretata nel senso che i termini di sospensione si applicano non soltanto in relazione a quelle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, determinandosi, in sostanza, uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione. Depone in tale direzione, secondo la Corte, il dato letterale della disposizione dettata dall'art. 67, con l'espresso richiamo alla previsione di carattere generale prevista dall'art. 12,

comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015, il quale stabilisce che le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000.

8.8.2. Individuazione dell'organo competente all'accertamento ed iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera a) del D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241, in conseguenza del rilascio di un visto infedele di conformità.

Con Decreto n. 20830 del 25 luglio 2024 la Prima Presidente ha dichiarato inammissibile il rinvio pregiudiziale sollevato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma per la risoluzione della questione di diritto avente ad oggetto il quesito interpretativo concernente “l'individuazione dell'organo competente all'accertamento ed iscrizione a ruolo delle somme dovute, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lettera a) del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, in conseguenza del rilascio di un visto infedele di conformità dei dati delle dichiarazioni presentate con le modalità di cui all'articolo 13 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164”.

Il decreto ha ravvisato l'insussistenza delle condizioni stabilite dall'art. 363-*bis* cod.

proc. civ., difettando il requisito della novità della questione, giacché il nodo interpretativo con essa prospettato è stato sciolto da varie pronunce della Sezione Tributaria di questa Corte, pubblicate successivamente al deposito dell'ordinanza di rimessione.

8.9. Questioni in tema di tributi locali.

8.9.1. Sulla validità ed efficacia della costituzione di una “società di progetto” avente ad oggetto l'accertamento e la riscossione fiscale, non iscritta (perché impossibilitata a farlo) sia nell'albo previsto dall'art. 53 d.l.vo n. 446/1997.

Con sentenza n. del 20 marzo 2025 la Corte di cassazione – sez. tributaria – si è pronunciata sul rinvio pregiudiziale derivante da ordinanza della Corte di giustizia di primo grado di Napoli del 24 maggio 2024, ritenuto ammissibile con decreto della Prima Presidente del 24 luglio 2024, con il quale era richiesto al Giudice di Legittimità di esprimersi, secondo una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 184 del d.lgs. n. 50 del 2016 (codice degli appalti), sulla validità ed efficacia della costituzione di una “società di progetto” avente ad oggetto l'accertamento e la riscossione fiscale, non iscritta (perché impossibilitata a farlo) sia nell'albo previsto dall'art. 53 d.lgs. n. 446/1997, che nella relativa sezione separata dell'art. 1, co. 805, l. 27 dicembre 2019, n. 160, sul presupposto che essa mutui dalla società aggiudicataria (iscritta nell'albo predetto e socia unica della società di progetto) i requisiti prescritti per legge. Tale questione era sottoposta nell'ambito di un

giudizio di impugnazione degli avvisi di accertamento emessi da detta società ai fini IMU.

La pronuncia dà atto di come nelle more della decisione, è intervenuta la L. 21 febbraio 2025, n. 15 di conversione del d.l. 27 dicembre 2024, n. 202 (c.d. decreto ‘milleproroghe 2025’), con la quale è stato previsto (art. 3 co. 14-*septies*) quanto segue: “Per l’anno 2025, il termine del 31 marzo, di cui all’articolo 12, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 13 aprile 2022, n. 101, è prorogato al 30 settembre 2025. Al fine di adeguare la disciplina relativa all’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, anche alla normativa dell’Unione europea direttamente applicabile, si procede alla revisione del regolamento di cui al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 13 aprile 2022, n. 101, con regolamento da emanare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. A tal fine, le disposizioni di cui agli articoli 52, comma 5, lettera b), numero 1), e 53, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997, conformemente alla disciplina recata dalla normativa dell’Unione europea direttamente applicabile, si interpretano nel senso che le società di scopo, di cui all’articolo 194 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, o di progetto, di cui al previgente articolo 184 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, costituite per svolgere attività di accertamento e di riscossione o attività di supporto ad esse propedeutiche, non sono iscritte nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997, laddove la società aggiudicataria del bando di gara per l’affidamento del servizio di accertamento e di riscossione delle entrate degli enti locali,

socia della stessa società di scopo risulti già iscritta nel predetto albo. Gli atti di accertamento e di riscossione emessi dalle società di scopo di cui al precedente periodo sono da considerare legittimi in quanto emessi in luogo dell’aggiudicatario, comunque tenuto a garantire in solido l’adempimento di tutte le prestazioni erogate direttamente dalle predette società”.

Si è quindi ritenuto, dal chiaro dettato sopradetto, dichiaratamente costituente norma interpretativa, esser stato risolto ogni dubbio relativo all’attribuzione di significato e portata della disposizione oggetto di rinvio pregiudiziale, in modo tale che quest’ultimo risulta privo, per effetto dello *jus superveniens*, di uno dei suoi presupposti tipici ed essenziali, costituito dalla presenza, nella questione dedotta, di “gravi difficoltà interpretative” *ex* art. 363-*bis* co. 1[^] n. 2) c.p.c. Ne è derivata l’inammissibilità del rinvio pregiudiziale medesimo, con restituzione degli atti al giudice remittente.

9. Rinvii dichiarati ammissibili e pendenti.

Con decreto del 24 luglio 2024 che ha disposto l’assegnazione alla Sezione Tributaria con udienza fissata al 14 gennaio 2025 la Prima Presidente ha dichiarato ammissibile il rinvio pregiudiziale relativo al seguente quesito di diritto: se, in materia di azione di rimborso dell’imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA) indebitamente riscossa dall’amministrazione, sia applicabile l’art. 29, comma 2, della legge 428 del 1990 nei casi di traslazione dell’imposta e quale sia il contenuto della prova in tema di esercizio del diritto al rimborso, nonché quale sia l’ambito di esigibilità di tale prova, nei confronti dei soggetti coinvolti, rispetto ai due elementi della mancata traslazione

del tributo sull'utente finale e dell'ingiustificato arricchimento del distributore in caso, invece, di avvenuto trasferimento dell'onere, dato che da tali elementi possono derivare effetti sulla ripartizione del relativo onere probatorio nelle suddette azioni.

ROBERTO SUCCIO

2. Il divieto di produzione di nuovi documenti in appello e profili di diritto intertemporale

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La ricognizione dei primi orientamenti emersi nella giurisprudenza di merito. – 3. L'interpretazione conforme ed i suoi limiti. – 4. L'intervento della Consulta e una possibile diversa opzione interpretativa conforme a Costituzione. – 5. Le ulteriori criticità relative al diritto intertemporale. – 6. Sui concetti di “novità” ed “indispensabilità” del documento e sul rapporto tra l'art. 58 e l'art. 7 d.lgs. n. 546/1992. – 7. La preclusione assoluta del terzo comma. – 8. Conclusioni.

1. Introduzione.

Come noto con l'art. 19, co. 1, lett. d), della Legge delega n. 111 del 9 agosto 2023 ha delegato il governo, nell'ambito di una complessiva revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario, a “rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo”.

All'indomani dalla sua emanazione, la dottrina¹ ha subito rilevato l'imprecisione terminologica della legge delega laddove la previsione si sarebbe semmai dovuta esprimere nei termini di una “introduzione” del divieto di produrre nuovi documenti in appello, piuttosto che di un suo rafforzamento, posto che la peculiarità propria del rito tributario era proprio quella di prevedere il libero deposito di nuovi documenti nel se-

condo grado di giudizio senza alcuna condizione o limitazione².

A prescindere da tale imprecisione linguistica, par d'uopo rilevare sin d'ora che la legge delega non esplicita, *expressis verbis*, la finalità del citato intervento al contrario invece di quanto accade, per esempio, rispetto al criterio di cui alla lettera a) del predetto comma 1 avente ad oggetto il coordinamento relativo agli “*altri istituti a finalità deflattiva operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio*”, laddove la finalità è espressamente quella “*del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria*”.

Come altresì noto il governo ha esercitato la delega di cui all'art. 19, comma 1, lettera d), cit., con l'articolo 1, lett. bb), del

¹ F. RASI, *Spunti di riflessione per l'attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Il Fisco*, 2023, 3393; C. CORRADO OLIVA, *Commento all'art. 58 del d.lgs. 546 del 1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario, V edizione, Appendice di aggiornamento*, Milano, 2023, 41; S. MULEO - A. VOZZA, *Modifiche al processo tributario: più ombre che luci*, in *il fisco*, 2023, 4466.

² Per tutti si v. N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 58 e ss.; C. CORRADO OLIVA, A. TEDOLDI, *L'appello nel processo tributario*, in CONSOLO - MELIS - PERRINO (a cura di), *Il Giudizio tributario*, Milano, 2022, 524 ss.; M. BASILAVECCHIA, *funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, 179 ss.; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2023, 257 ss.; L. CASTALDI, *L'appello*, in DELLA VALLE - FICARI - MARINI (a cura di), *Il Processo tributario*, Padova, 2008, 463; P. RUSSO, *L'appello*, in RUSSO - FRANSONI - PISTOLESI, *Manuale di diritto tributario. Il Processo tributario*, Milano, 2013, 290 ss.

D.Lgs. n. 220/2023 il quale ha integralmente riscritto l'articolo 58 D.lgs. n. 546/1992 prevedendo, per quel che qui più rileva:

- a. una preclusione di tipo relativo, al deposito di nuovi documenti in appello, giacché temperata dalla possibilità per il Collegio di ammettere il nuovo documento ove, alternativamente, lo ritenga indispensabile ai fini della decisione ovvero la parte dimostri di non averlo potuto produrre nel primo grado per causa ad essa non imputabile;
- b. una preclusione di tipo assoluto, al deposito di deleghe, procure, 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, rispetto alla quale non è prevista alcuna forma di temperamento non risultando quindi ammissibile il loro ingresso per la prima volta in grado di appello nemmeno se il collegio li ritenga indispensabili per la decisione ovvero la parte dimostri di non averli potuti produrre in primo grado per causa ad essa non imputabile.

Tale ultima preclusione, peraltro, non era presente nel progetto di decreto legislativo presentato in Parlamento ma è stato il frutto del recepimento, da parte del Governo, delle osservazioni congiunte formulate dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze di Camera e Senato.

Nella sostanza, il Governo ha ritenuto di dare attuazione alla legge delega modellando l'articolo 58 cit. sulla falsariga della previgente formulazione³ dell'art. 345 c.p.c. e così esportando anche nel processo tribu-

tario⁴ quell'ineffabile concetto di "indispensabilità" del documento che tanto ha affaticato dottrina e giurisprudenza, salvo poi recepire, in corsa l'osservazione formulata dalle Commissioni⁵.

Posto quanto sopra, la disciplina del diritto intertemporale della novella è regolata dall'art. 4, co. 2, del d.lgs. n. 220/2023 il quale, disponendo che: «*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'articolo 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*», almeno prima facie e salvo quanto si dirà nel prosieguo, parrebbe aver previsto l'immediata applicazione della novella anche ai giudizi di appello il cui primo grado si sia celebrato sotto il vigore della previgente disciplina.

Seppur accolta in generale con favore dagli interpreti, la novella ha invero prestato sin da subito il fianco a diverse critiche tanto da aver dato luogo, allo stato, a tre distinti incidenti di costituzionalità, in ulti-

³ Cioè dalla formulazione dell'art. 345 c.p.c. antecedente alle modifiche introdotte dal D.L. n. 83/2012.

⁴ Giacché medesima esportazione è stata a suo tempo operata nel processo amministrativo, dove identico concetto è contenuto nell'art. 104 c.p.a.

⁵ A tal riguardo nella relazione di accompagnamento si precisa che: «*si è ritenuto opportuno, all'esito di ulteriori approfondimenti, effettuati su impulso delle Commissioni riunite II e VI di Camera e Senato, in un'ottica di ulteriore rafforzamento del divieto di produzione di nuovi documenti in secondo grado [...] di vietare il deposito di deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere, nonché di notifiche dell'atto impugnato ovvero di atti che ne costituiscono presupposto di legittimità e che possono essere prodotti in primo grado, anche ai sensi dell'art. 16 comma 6-bis*».

mo risolti dalla recente sentenza della Consulta⁶.

In particolare, gli aspetti maggiormente censurati sono stati quelli relativi:

- i. al diritto intertemporale, essendosi da più parti rilevata la sostanziale compressione del diritto di difesa (e di azione) *ex art. 24 Cost.* nel momento in cui, come anticipato, la novella risulterebbe applicabile anche ai giudizi di appello il cui primo grado sia stato celebrato sotto il vigore della previgente disciplina;
- ii. alla preclusione assoluta prevista dell'attuale terzo comma dell'art. 58, come detto introdotta per effetto del recepimento delle osservazioni delle Commissioni riunite, giacché reputata violativa, tra gli altri, del principio di uguaglianza e di parità delle armi.

Oltre a tali profili già emersi presso le corti di merito, per vero la norma parrebbe porre almeno altre tre criticità:

- (a) in primo luogo, un'altra problematica relativa al diritto intertemporale, ma dai contorni differenti rispetto a quella di cui al superiore punto i.

Ed infatti ed a ben vedere, pur ritenendo risolto il profilo di incostituzionalità chiaramente presente e dunque ritenendo applicabile la novella solo ai giudizi di primo grado introdotti successivamente alla sua emanazione, cionondimeno la norma di diritto transitorio si riferisce atecnicamente ai giudizi "instaurati", dovendosi quindi indagare se a tali fini occorra prendere in considerazione la data di notifica del ricorso ovvero quella del suo deposito;

- (b) in secondo luogo, l'individuazione dei concetti di "indispensabilità" del docu-

mento e "novità" della prova o del mezzo di prova;

- (c) in terzo luogo, l'individuazione della dinamica dei rapporti tra le preclusioni contenute nell'art. 58 d.lgs. n. 546/1992 ed i poteri istruttori *ex art. 7* del medesimo decreto.

2. La ricognizione dei primi orientamenti emersi nella giurisprudenza di merito.

Come in parte già anticipato la novella non è stata unanimemente accolta con favore, né ha suscitato interpretazioni uniformi.

Al contrario, un esame della giurisprudenza di merito che si è trovata ad applicare la novella nel corso dell'ultimo anno rende uno spaccato tutt'altro che confortante, registrandosi contrasti finanche in seno alle medesime sezioni⁷.

Giova premettere sin d'ora che, come prevedibile, i problemi interpretativi per il momento non si sono concentrati sul concetto di "novità" o "indispensabilità" del documento – sul cui profilo al contrario non risultano precedenti di rilievo presso le corti di merito – quanto e piuttosto sui profili

⁶ C. Cost. Sent. n. 36/2025.

⁷ A titolo esemplificativo si può citare il caso emblematico della Sez. XV della CGT, II Grado del Lazio, la quale nella sent. n. 90 del 28/11/2024, depositata il 08/01/2025 accogliendo l'eccezione sollevata dall'Agenzia delle Entrate di inammissibilità dei nuovi documenti prodotti dal contribuente per la prima volta in grado di appello, ha ritenuto la norma immediatamente applicabile, mentre nella sent. 452 del 16/01/2025, depositata il 22/01/2025, pur a fronte dell'eccezione di inammissibilità sollevata dal contribuente per il deposito di nuovi documenti in appello prodotti dall'Agenzia delle Entrate, ha negato l'applicabilità della novella ai giudizi di appello il cui primo grado si sia celebrato sotto il vigore della previgente disciplina.

di diritto intertemporale e, più in generale, sulla generale compatibilità della preclusione assoluta contenuta nell'art. 58, co. 3, d.lgs. n. 546/1992 a Costituzione pur prescindendo dai profili di diritto transitorio.

Concentrandosi per il momento sui soli profili di diritto intertemporale:

i. parte della giurisprudenza di merito ha ritenuto la norma immediatamente applicabile anche ai giudizi di appello instaurati successivamente alla sua emanazione ed il cui primo grado si sia svolto sotto il vigore della previgente disciplina⁸, vuoi in virtù della norma di diritto transitorio contenuta nell'art. 4 cit., vuoi in virtù del generale principio del *tempus regit actum* applicabile nei casi di norme processuali⁹, sebbene poi anche all'interno di tale orientamento non manchino curiosi¹⁰ distinguo;

ii. altra parte della giurisprudenza di merito, ha manifestato diversi dubbi sulla costituzionalità della norma ove se ne professi l'applicabilità a quei giudizi di appello il cui primo grado di giudizio si sia svolto sotto il vigore della previgente disciplina, tanto da aver dato origine all'incidente di costituzionalità¹¹ come detto in ultimo risolto dalla Consulta;

iii. altra parte ancora della giurisprudenza di merito¹², si è accodata all'indirizzo inaugurato dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Campania¹³ la quale, attraverso una diversa prospettiva interpretativa, ha affermato l'inapplicabilità della novella ai giudizi di appello in corso.

Approfondendo gli ultimi due orientamenti ricordati, entrambi parrebbero muovere dalla medesima premessa concettuale di fondo rappresentata dalla relevantissima compressione del diritto di difesa e di azione ove si discuta dell'applicabilità della novella a giudizi di appello il cui primo grado si sia celebrato sotto il vigore della previgente disciplina.

A tal fine, si argomenta, se è pur vero che alle norme processuali si renderebbe generalmente applicabile il principio del *tempus regit actum*, è altrettanto vero¹⁴ che

⁸ Si veda in questo senso: CGT, II Grado, Lazio, Sez. XV, sent. 90 del 28/11/2024, depositata il 08/01/2025 n. 90; CGT, II Grado, Lombardia, Sez. VIII, sent. n. 3073 del 25/10/2024, depositata il 22/11/2024; CGT, II Grado, Lazio, Sez. XII, sent. n. 7024 del 19/11/2024, depositata il 20/11/2024; CGT, II Grado, Lombardia, Sez. XIX, sent. n. 3012 del 11/09/2024 depositata il 15/11/2024; CGT, II Grado, Lazio, Sez. II, sent. 7239 del 10/10/2024, depositata il 02/12/2024; . CGT, II Grado, Lazio, Sez. XIV, sent. n. 6963 del 24/10/2024, depositata il 19/11/2024; CGT, II Grado, Lazio, Sez. XIV, sent. n. 6675 del 03/10/2024, depositata il 05/11/2024.

⁹ Sull'individuazione dei corretti contorni del *tempus regit actum* si v., tra gli altri: R. CAPONI, *Tempus regit processum. Un appunto sull'efficacia delle norme processuali nel tempo*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2006, 449 ss.; R. CAPONI, *Tempus regit processum ovvero autonomia e certezza del diritto processuale civile*, in *Giur. It.*, 2007, 690 ss.

¹⁰ Cfr. CGT, II Grado, Lazio, Sez. II, sent. 7239 del 10/10/2024, depositata il 02/12/2024 la quale, con una interpretazione alquanto curiosa, ha ritenuto sì la novella immediatamente applicabile ma, al contempo, ha ritenuto di dover ignorare il disposto del terzo comma dell'art. 58 d.lgs. n. 546/1992 nella specie applicando la valutazione di "indispensabilità" proprio ai documenti per i quali il terzo comma citato prevede una preclusione assoluta. In senso analogo si v. CGT, II Grado, Lazio, Sez. XIV, sent. n. 6963 del 24/10/2024, depositata il 19/11/2024; CGT, II Grado, Lazio, Sez. XIV, sent. n. 6675 del 03/10/2024, depositata il 05/11/2024.

¹¹ Ci si riferisce in particolare alle ordinanze di remissione CGT, II Grado, Campania, n. 1658 del 09.07.2024; Ordinanza CGT, II Grado, Lombardia, n. 199 del 27.09.2024; CGT, II Grado, Campania, n. 170 del 09.07.2024.

¹² CGT, II Grado, Lazio, Sez. XV, sent. n. 452 del 16/01/2025, depositata il 22/01/2025;

¹³ Ci si riferisce a CGT, II Grado, Campania, Sez. XX, sent. n. 5476 del 12/09/2024, depositata il 23/09/2024.

¹⁴ In dottrina tra gli altri si v. F. COSSIGNANI, *Riflessioni sulle recenti modifiche dell'art. 345 c.p.c. (legge n. 69/2009 e legge n. 134/2012)*, in *Giur. It.*, 2013, 234 ss.; D. GROSSI, *Il diritto di difesa ed i poteri del giudice nella riforma delle impugnazioni*, in *Judicium*, 1 ss.; M. RUSSO, *Sulla "consecuzione processuale" in materia di prova*, in *Giur. It.*, 2021, 2367 ss.; F. SANTAGADA, *Il*

mutamenti radicali sulle regole di acquisizione della prova in corso di giudizio tali per cui la parte incorra in decadenze senza sua colpa, finiscono per proiettarsi sul piano sostanziale, giacché il “diritto alla prova” rappresenta pacificamente¹⁵ una declinazione del diritto di difesa e di azione *ex art. 24 Cost.*

A tali profili, devono essere aggiunti, secondo gli orientamenti qui analizzati, i profili relativi alla tutela dell'affidamento, laddove la parte del tutto lecitamente può non aver depositato il documento in primo grado facendo affidamento sulla possibilità di depositare tali documenti in appello, quelli relativi al giusto processo *ex art. 111 Cost.* nonché in riferimento all'art. 6 CEDU per il tramite del parametro interposto *ex art. 117 Cost.*

Se quindi le sopra riferite premesse concettuali sono condivise, ben diversa è la conseguenza giuridica che ne viene ritratta.

In particolare, il primo orientamento, non ritenendo possibile procedere ad una interpretazione conforme a Costituzione, ha sollevato *ex officio* incidente di costituzionalità per la lesione degli artt. 3, 24, 111 Cost..

A tal riguardo è peraltro interessante notare che:

i. per quanto le ordinanze di remissione registratesi siano due, in realtà solo l'ordinanza della CGT II Grado della Lom-

bardia¹⁶ parrebbe realmente concentrarsi – salvo quanto si dirà subito appresso – sui profili di diritto intertemporale¹⁷, giacché l'ordinanza della CGT II Grado della Campania¹⁸ risulta invero aver censurato l'incostituzionalità del terzo comma dell'art. 58 in termini generali e cioè a prescindere dai profili di diritto transitorio;

ii. per quanto, come detto, l'ordinanza lombarda affermi espressamente di concentrarsi sui soli profili di diritto transitorio, al tempo stesso poi non censura la norma deputata a regolare proprio tali profili – l'art. 4, co. 2, d.lgs. n. 230/2023 nella parte in cui prevede l'applicabilità anche ai giudizi in corso – disattendendo, almeno in parte, le sue stesse premesse concettuali.

Al contrario il secondo orientamento, cui come visto si è accodata una buona parte della giurisprudenza di merito, attraverso un alternativo procedimento ermeneutico ha ritenuto possibile procedere ad una interpretazione costituzionalmente orientata della novella, tale da non renderla applicabile ai giudizi di appello in corso.

A tal fine, il Collegio campano muove dalla rilevazione della ambiguità della norma di diritto transitorio *ex art. 4 cit.* “*in quanto non specifica quali tra le norme menzionate “si applicano ai giudizi instaurati, in primo*

giudizio d'appello riformato e l'introduzione del filtro, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2014, 611 ss.; A. TEDOLDI, *I motivi specifici e le nuove prove i appello dopo la novella “iconoclastica” del 2012*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2013, 144 ss.; G. VERDE, *Diritto di difesa e nuova disciplina delle impugnazioni*, in *Judicium*, 2012, 1 ss.

¹⁵ Per la declinazione del diritto di difesa quale diritto alla prova con specifico riferimento al processo tributario si v. A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024, 215 ss.; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, cit., 55 ss.

¹⁶ CGT II Grado, Lombardia, Sez. XIX, Ord. n. 199 del 27.09.2024 pubblicata in GU n. 45 del 06.1.2024.

¹⁷ Ivi precisandosi che: “*La Corte ritiene, tuttavia, che l'esame della questione di non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale non debba essere affrontata in termini generali ma soltanto per quanto rileva nel caso di specie e cioè, limitatamente all'applicazione della nuova disciplina durante la fase transitoria e, in particolare, ai ricorsi in appello proposti contro sentenze del giudice di prime cure emanate quando era ancora in vigore l'art. 58 nel testo precedente la novella*”.

¹⁸ CGT II Grado, Campania, Sez. XVI, Ord. n. 1658 del 09/07/2024.

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 all'appello o il giudizio di legittimità si applicano tout court ai giudizi introdotti in appello o in cassazione a partire dal 04/01/2024, anche qualora tale soluzione dovesse determinare una violazione dei principi generali dell'ordinamento ovvero fosse in contrasto con la stessa ratio della riforma”.

Muovendo da tale presupposto il Collegio procede quindi ad una interpretazione costituzionalmente orientata ad esito della quale afferma la non applicabilità di alcuna delle tre nuove norme inserite nell'art. 58 cit. ai giudizi di appello in corso.

Su tali profili, come anticipato, è in ultimo intervenuta la Consulta la quale, con la sentenza n. 36/2025 non ritenendo¹⁹ possibile procedere ad una interpretazione costituzionalmente orientata ha dichiarato, per quel che qui più rileva, l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 cit., nella parte in cui “*prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera bb), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023*”.

Se quanto sopra riferito è lo stato dell'arte, anche ai fini di rendere un primo com-

mento alla pronuncia della Consulta, v'è da chiedersi se, a monte, una interpretazione conforme non fosse effettivamente possibile ovvero se fosse praticabile una prospettiva interpretativa alternativa rispetto a quella da ultimo adottata dalla Consulta.

3. L'interpretazione conforme ed i suoi limiti.

A tal fine, risulta imprescindibile muovere dai principali approdi cui è giunta la dottrina e la giurisprudenza in tema di interpretazione conforme.

La dottrina costituzionale²⁰ ha ampiamente indagato²¹ sia le regioni storiche²²

²⁰ Senza alcuna di esaustività tra i contributi più recenti si v. M. LUCIANI, *Interpretazione conforme a Costituzione*, in *Enc. Dir.*, Annali IX, Milano, 2016, 391 ss.; G. PITRUZZELLA, *L'interpretazione conforme e i limiti alla discrezionalità del giudice nell'interpretazione della legge*, in *Federalismi.it*, 2021, 161 ss.; R. BIN, *L'applicazione diretta della Costituzione, le sentenze interpretative, l'interpretazione conforme a Costituzione della legge*, in AA.VV., *La circolazione di modelli e delle tecniche del giudizio di costituzionalità in Europa*, Napoli, 2010, 201 ss.; M. RUOTOLO, *Interpretare. Nel segno della Costituzione*, Napoli, 2014, 14 ss.; G. SORRENTI, *L'interpretazione conforme a Costituzione*, Milano, 2006, *passim*; R. ROMBOLI, *Qualcosa di nuovo...anzi d'antico, la testa sull'interpretazione conforme della legge*, in Carnevale, Colapietro (a cura di) *La giustizia costituzionale tra memoria e prospettive*, Torino, 2008, 89 ss.; M. A. GLIATTA, *L'interpretazione conforme a Costituzione. Per una teoria garantista della funzione giurisdizionale*, Napoli, 2014, *passim*; F. MODUGNO, *In difesa dell'interpretazione conforme a Costituzione*, in *Rivista AIC*, 2014, 2 ss.; L. IANNUCILLI, *L'interpretazione secundum constitutionem tra Corte costituzionale e giudici comuni brevi note sul tema*, Atti del Seminario dal titolo “Corte costituzionale, giudici comuni e interpretazioni adeguatrici” tenutosi a Palazzo della Consulta il 06.09.2009 in Corte costituzionale, Servizio Studi e massimario; F. MODUGNO, *Al fondo della teoria dell'interpretazione conforme alla Costituzione*, in MENGONI, MODUGNO, RIMOLI (a cura di), *Sistema e problema. Saggi di teoria dei sistemi giuridici*, Torino, 2017, 47 ss.

²¹ I cui approdi sono stati da ultimo magistralmente compendati e declinati, nella prospettiva processual civilistica, M. CIRULLI, *Sull'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme processuali civili*, in *Judicium*, 2024, 1 ss.

²² Sul punto si v. M. LUCIANI, *Funzioni e responsabilità della giurisdizione. Una vicenda italiana (e non solo)*, in *Giur. Cost.*,

¹⁹ Per un primo commento si v. L.V. CARAMIA, *Sulla (parziale) illegittimità costituzionale del nuovo divieto di nova in appello nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib. supp. Online*, 7 aprile 2025, 1 ss.; G. MORLINI, *Promozione a metà per la riforma sulle produzioni in appello nel processo tributario: incostituzionali la disciplina transitoria ed il divieto assoluto di deposito di deleghe e procure*, in *IUS*, 2025, 1 ss.

dello sviluppo dell'interpretazione conforme, sia il suo fondamento teorico.

Nota è altresì il fondamento dell'onere posto in capo al giudice a quo, sotto pena di inammissibilità della questione, di esprimere una interpretazione²³ conforme del testo normativo di cui dubiti la compatibilità a Costituzione prima di poter rimettere la questione alla Consulta, icasticamente rappresentato dal canone elaborato dalla Corte nel 1996²⁴ per il quale *“In linea di principio, le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazione incostituzionale (e qualche giudice ritenga di darne), ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali”*.

Ampiamente condiviso è poi che tale canone sia stato successivamente mitigato²⁵ nella giurisprudenza più recente della Corte²⁶: *“Se, dunque, “le leggi non si dichia-*

*rano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazione incostituzionali (e qualche giudice ritenga di darne)” (sentenza n. 356 del 1996), ciò non significa che, ove sia improbabile o difficile prospettare un’interpretazione costituzionalmente orientata, la questione non debba essere scrutinata nel merito. Anzi, tale scrutinio, ricorrendo le predette condizioni, si rileva, come nella specie, necessario, pure solo al fine di stabilire se la soluzione conforme a Costituzione rifiutata dal giudice rimettente sia invece possibile”*²⁷.

Condiviso, almeno in linea di principio, è altresì che il limite all'interpretazione conforme – il confine, cioè, dove cessa l'attività interpretativa e prende avvio quello che è stato definito *“creazionismo giurisprudenziale”* – sia rappresentato dal tenore letterale della disposizione²⁸ nel senso che: *“la lettera della norma costituisce il limite cui deve arrestarsi anche l’interpretazione costituzionalmente orientata dovendo, infatti, essere sollevato l’incidente di costituzionalità ogni qual volta l’opzione ermeneutica supposta conforme a Costituzione sia incongrua rispetto al tenore letterale della norma stessa”*²⁹.

Più complesso³⁰, risulta invece la concreta declinazione di tale limite giacché, se parrebbe oggi risultare³¹ generalmen-

2012, 3833, per il quale: *“il principio dell’interpretazione conforme a Costituzione si radica in due esigenze fondamentali dello Stato costituzionale di diritto: a) far penetrare la Costituzione in profondità nell’ordinamento; b) armonizzare due distinte sfere della legalità (quella legale e quella costituzionale), che si sono sviluppate, intrecciandosi e non risolvendosi compiutamente l’una nell’altra, a causa del passaggio dello Stato di diritto (fondato sul primato della legge) allo Stato costituzionale di diritto (fondato sul primato della Costituzione rigida), assistito dal sindacato di costituzionalità sulle leggi”*.

²³ Sulla distinzione fra i concetti di “norma” e “disposizione” si v., per tutti V. CRISAFULLI, *Disposizione (e norma)*, in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, 195 ss.

²⁴ C. Cost., 22 ottobre 1996, n. 356.

²⁵ E. MALFATTI, S. PANIZZA, R. ROMBOLI, *Giustizia costituzionale*, Torino, 2021, 358 si esprimono nei termini della “modifica del canone”, nella specie ritenendo che nella giurisprudenza più recente il criterio di accesso al giudizio incidentale fissata dalla sentenza n. 356/1996 sia stato modificato *“nel senso che è sufficiente per il giudice motivare un modo plausibile la scelta di non seguire una interpretazione che supera i dubbi di costituzionalità e che la fondatezza delle diverse interpretazioni attiene al merito della questione”*.

²⁶ Indirizzo, detto ultimo, peraltro confermato anche nella stessa sentenza n. 36/2025 laddove la Corte ha ritenuto sufficiente la mera allegazione dell'impossibilità di procedere ad interpretazione conforme.

²⁷ C. Cost., 24 febbraio 2017, n. 42.

²⁸ Sul punto si v. A. PACE, *Postilla. Sul dovere della Corte costituzionale di adottare sentenze di accoglimento (se del caso, «interpretative») quando l’incostituzionalità stia nella «lettera della disposizione*, in *Giur. Cost.*, 2006, 3428 ss.

²⁹ Cass. SS. UU., n. 15177/2021.

³⁰ Cfr. oltre gli autori richiamati nelle note precedenti si v. M. LUCIANI, *Le funzioni sistemiche della Corte costituzionale, oggi, e l’interpretazione “conforme”*, in *Federalismi.it*, 2007, 1 ss.; F. MODUGNO, *In difesa dell’interpretazione conforme a Costituzione*, in *Rivista telematica giuridica dell’Associazione Italiana dei Costituzionalisti*, 2014, spec. 14.

³¹ Si v. però sul punto la critica del LUCIANI, oggi compendiata in M. LUCIANI, *Interpretazione conforme a Costituzione*, cit., spec. 422 ss.

te condiviso che il giudice nel tentativo di rendere una interpretazione conforme non si debba arrestare ad una interpretazione meramente letterale, potendo esperire a tal fine tutte le tecniche interpretative – ivi inclusa quella sistematica – più controverso è se comunque tale interpretazione debba trovare pur sempre il proprio limite invalicabile nella massima estensione semantica della disposizione, oppure se possa arrivare al punto di “*stravolgere il testo normativo di partenza*”³².

La dottrina³³ e la giurisprudenza risultano decisamente orientate nel senso della prima prospettiva³⁴ ricordata, essendosi anche recentemente precisato che: “*l’attività di interpretazione, per quanto la si voglia*

dilatare in funzione “evolutiva” (e in molti casi è opportuno dilatarla in tale chiave onde superare altrimenti inaccettabili lacune dell’ordinamento), non può mai spingersi fino a superare il limite di tolleranza o di elasticità di un enunciato, ossia – come efficacemente è stato detto – del significante testuale della disposizione che il legislatore ha posto, giacché quel significante, previamente individuato, non può che muovere la dinamica di invero della norma nella concretezza del suo operare”³⁵.

4. L’intervento della Consulta e una possibile diversa opzione interpretativa conforme a Costituzione.

Così sommariamente tratteggiati per esigenze di sintesi i limiti dell’interpretazione conforme, nella propria pronuncia la Consulta, confermando il proprio orientamento di cui si è più sopra dato conto volto ad inquadrare la verifica circa la praticabilità di un’interpretazione conforme quale questione di merito (da affrontare cioè una volta aperto il vaglio di costituzionalità) e non già di rito, non si dilunga sulla questione ancorandosi nella specie ad una interpretazione rigidamente letterale dell’articolo 4 cit. per ciò che: “*l’inequivoca formulazione letterale dell’art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 – il quale, in modo espresso, fa ricadere sotto lo ius superveniens i giudizi di appello incardinati dal giorno successivo all’entrata in vigore dell’innovazione nor-*

³² Sul punto si v. . MODUGNO, *op. cit.*, spec. 16.

³³ M. RUOTOLO, *Quando il giudice deve “fare da sé”, in Questione Giustizia*, 2018, 1 ss. il quale sintetizza così il limite dell’interpretazione conforme: “*Il criterio sistematico come limite all’attività interpretativa porta a dire, infatti, che il significato di una disposizione non può essere ampliato senza riscontri nel contesto normativo e che, ove sia incompatibile con quest’ultimo (specie con i disposti costituzionali) anche la soluzione ermeneutica più prossima alla «lettera» debba essere accantonata. In positivo, il medesimo criterio contribuisce a selezionare il significato da attribuire in preferenza alla disposizione, anche determinando una «torsione» di quello che si presumeva essere il senso più immediato o meglio il suo «significato iniziale». Ma quel «nuovo» significato, quella soluzione ermeneutica, deve pur sempre reggere alla prova della «lettera», alla quale si deve tornare per verificare che l’allontanamento dalla stessa (dal «significato iniziale») non si sia tradotto in un suo travalicamento (come accadrebbe ove il «nuovo significato» non trovi fondamento alcuno nell’enunciato oggetto di interpretazione). Ove ricorra quest’ultima condizione non resta, a mio giudizio, che sollevare questione di costituzionalità, altrimenti si cade in un abuso, inteso come uso distorto dei pur penetranti poteri interpretativi spettanti ai giudici (specie alla Cassazione, nell’esercizio della funzione di nomofilachia)*”.

³⁴ Cfr. M. GIOSTRA, *Carcere cautelare “obbligatorio”: la campana della Corte costituzionale, le “stecche” della Cassazione, la sordità del legislatore*, in *Giur. Cost.*, 2012, 4900, il quale correttamente evidenzia che “*qualsiasi disposizione, anche la più genericamente formulata, ha un “carapace semantico” da cui non può evadere senza diventare altro da sé*” ed in particolare individuando proprio in tale “carapace semantico” il limite dell’interpretazione conforme.

³⁵ Cass., SS.UU. n. 7337/2024.

*mativa – non si presta all'interpretazione conforme*³⁶.

Muovendo da tale premessa, la Corte individua poi una lesione dell'art. 24 Cost. nella misura in cui la novella, giusta la norma di diritto transitorio così interpretata, si rende applicabile anche ai giudizi di appello il cui primo grado sia stato celebrato sotto il vigore della previgente disciplina.

Assodato quindi che, per effetto della pronuncia della Consulta, la nuova disciplina potrà trovare applicazione per i soli giudizi di appello il cui primo grado sia stato "introdotto" in epoca successiva all'emanazione del D.Lgs. n. 220/2023, anche al fine di rendere giustizia allo sforzo ermeneutico compiuto da parte della giurisprudenza di merito giova evidenziare che la premessa maggiore del ragionamento della Corte, e nella specie l'impossibilità di procedere ad una interpretazione conforme, non appaia per vero del tutto condivisibile.

Ed infatti, secondo quanto anticipato l'art. 1, lett. bb), del D.Lgs. n. 220/2023 ha riscritto integralmente l'articolo 58 cit. ivi introducendo tre nuove disposizioni ed altrettante norme.

Concentrando l'analisi, per quel che qui più rileva, sui nuovi primo e terzo comma, la prima disposizione reca una preclusione relativa alla produzione di nuovi documenti, del tutto analoga alla previgente formulazione dell'art. 345 c.p.c. superabile, cioè, ove il documento venga ritenuto indispensabile ovvero la parte venga sostanzialmente rimessa in termini dal collegio³⁷.

La seconda disposizione, al contrario, prevede una preclusione assoluta, nel senso che non è mai consentito il deposito dei documenti indicati nell'elencazione ivi recata anche nei casi di indispensabilità ovvero di rimessione in termini.

Nella logica della sentenza campana – l'unica ad aver realmente tentato un'interpretazione conforme – posto che l'articolo 4 citato non individua esattamente quali delle nuove norme da essa contemplate si debbano applicare al giudizio di primo grado, al giudizio di appello, ed al giudizio di cassazione e posto che talune di quelle contemplate, quale quella qui commentata, non risultavano pacificamente applicabili per loro stessa natura al giudizio di cassazione, ciò offriva la stura per una rilettura della disposizione nella chiave della riserva di compatibilità rispetto al grado di giudizio interessato.

In tale contesto la novella all'art. 58 cit. veniva trattata come un *unicum* inscindibile, così prefigurando una secca alternativa: o si professava l'applicabilità ai giudizi di appello in corso di tutte e tre le nuove norme che compongono oggi l'art. 58 cit., oppure non se ne rendeva applicabile nessuna.

Cosicché, alla luce delle criticità che avrebbe comportato un'applicazione ai giudizi in corso dell'art. 58 co. 3, cit. ed in presenza del richiamo ivi contenuto alla modifica del giudizio di primo grado in punto di necessaria estensione del contraddittorio anche all'ente che abbia emesso l'atto presupposto di cui si lamenti l'omessa o irregolare notifica, si concludeva nel senso della non applicabilità ai giudizi di appello in corso dell'art. 58, co. 3, cit. e, *quindi*, dell'art. 58, commi 1 e 2.

³⁶ C. Cost. n. 35/2025, par. 6.3.

³⁷ Risulta infatti pacifico nella dottrina processual civilistica che la possibilità per la parte di produrre nuovi documenti ove "dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa da essa non imputabile" è sostanzialmente la proiezione del generale istituto della rimessioni in termini

recato nell'art. 296 c.p.c. Su tale profilo per tutti si v. A. TEDOLDI, *L'istruzione probatoria nell'appello civile*, cit., 212 ss.

La secca alternativa di fondo, rappresentante come detto la premessa maggiore dello sforzo interpretativo compiuto dalla sentenza campana, parrebbe condivisa dalla stessa Consulta nella misura in cui, per argomentare la lesione del diritto di difesa, muove proprio dall'analisi degli effetti derivanti dall'applicazione dell'art. 58 co. 3 nei giudizi in corso, salvo poi estendere le conclusioni, in maniera non del tutto condivisibile, anche al comma 1.

Vi è però da chiedersi se tale secca alternativa di fondo fosse effettivamente presente e se le conclusioni raggiunte per il terzo comma dell'art. 58 cit. fossero effettivamente estendibili anche al comma 1.

A tale interrogativo parrebbe doversi dare risposta negativa giacché:

- i. per un verso, solo nell'art. 58 co. 3, è presente il richiamo al (nuovo) art. 14, co. 6-*bis* d.lgs. n. 546/1992 (introdotto anch'esso per effetto del d.lgs. n. 220/2023) mentre la strutturazione del primo comma è insensibile rispetto alle modifiche introdotte per il primo grado di giudizio;
- ii. per altro verso, l'applicazione ai giudizi in corso della preclusione relativa, se poteva certamente essere reputata inopportuna, difficilmente poteva dirsi confliggere con il diritto di difesa e/o con la tutela dell'affidamento giacché il criterio di "indispensabilità" ivi recato, soprattutto se oggetto di interpretazione ampia quale è quella in ultimo assunta dalla Suprema Corte e, come vedremo, già fatta propria dalle corti di merito, ben avrebbe potuto rappresentare una valvola di sicurezza sufficientemente solida al fine di evitare che il cambio di regole in corsa comportasse inaccettabili lesioni al diritto di difesa o all'affidamento delle parti, per ciò che la preclusione relativa comporta che

non venga acquisito, semplicemente, ciò che non è decisivo per la decisione³⁸.

Discorso radicalmente diverso vale, invece, per la preclusione assoluta di cui al terzo comma dell'art. 58 cit. laddove, non prevedendo alcuna forma di mitigazione, la sua applicazione ai giudizi di appello in corso comportava una talmente patente violazione del diritto di difesa da non necessitare di alcun reale commento.

Si è certo consapevoli che la soluzione interpretativa qui abbozzata non avrebbe rappresentato certamente l'optimum desiderabile, giacché la stessa applicazione ai giudizi di appello in corso della preclusione relativa è altamente inopportuna, specialmente in un rito, quale quello tributario, che vede la possibile partecipazione di differenti categorie professionali con conseguenti diverse sensibilità rispetto alla cura della fase istruttoria ma, al tempo stesso, ciò non toglie che in punto di diritto un'interpretazione conforme risultasse in concreto non solo possibile ma anche maggiormente rispettosa della lettera della disposizione.

5. Le ulteriori criticità relative al diritto intertemporale.

Posto quanto sopra, secondo quanto anticipato l'applicabilità ai giudizi di appello in corso della novella non è il solo profilo di diritto intertemporale che ha generato o che genera criticità.

Ed infatti, per quanto tale questione non sia ancora emersa nella giurisprudenza di merito, stante la formulazione dell'art. 4,

³⁸ Su tale profilo si rinvia al successivo par. 6.

D.Lgs. n. 220/2023 sorgono nella specie diversi dubbi interpretativi attinenti al diritto intertemporale anche in riferimento all'individuazione del corretto frangente temporale cui ancorare l'applicazione della nuova disciplina anche per quel che concerne i giudizi di primo grado.

In particolare, si è anticipato come l'art. 4 cit., richiami il concetto atecnico di "instaurazione", collegando l'applicazione della nuova disciplina alla circostanza che il giudizio sia stato per l'appunto "*instaurato*" successivamente all'entrata in vigore del decreto.

Rinvio che vale oggi, ad esito della pronuncia della Consulta, anche per l'articolo 58 cit. avendo la stessa utilizzato, senza alcuna altra specificazione, il medesimo concetto.

Il problema che si pone è dunque individuare cosa debba intendersi per "instaurazione" del giudizio.

A tal riguardo due sono le ipotesi prospettabili:

- i. per un verso, che la data di instaurazione del giudizio debba essere fatta coincidere con la data di notifica del ricorso;
- ii. per altro verso, che la data di instaurazione del giudizio debba essere fatta coincidere con la data di deposito del ricorso presso la segreteria della Corte.

Ora, ad onor del vero non è la prima volta che il legislatore collega l'applicazione di una normativa processuale alla data di "instaurazione" del giudizio, senza altro specificare.

Ciò è accaduto, fra gli altri ed a titolo esemplificativo, con la L. n. 69/2009 di modifica del processo civile³⁹.

³⁹ Cfr. Art. 58, L. n. 69/2009 per il quale: "*Fatto salvo quanto previsto dai commi successivi, le disposizioni della presente legge che modificano il codice di procedura civile e le disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore*".

In quella sede quando si è trattato di rapportare il concetto di "instaurazione del giudizio" al processo tributario, dottrina⁴⁰, prassi⁴¹ e giurisprudenza⁴² si sono mostrate concordi nel ritenere rilevante esclusivamente la data di notifica dell'atto introduttivo (sia esso di primo che di secondo grado), piuttosto che il suo successivo deposito.

Tanto sarebbe coerente, si argomenta, sia con i principi generali in materia di litispendenza tributaria⁴³, sia con il disposto degli artt. 20 e 22 D.lgs. n. 546/1992 in virtù dei quali si ritiene che la formale instaurazione del giudizio si abbia con la notifica dell'atto introduttivo, rappresentando il suo successivo deposito solo un adempimento ulteriore, logicamente presupponente una lite già instaurata.

Al contrario, in senso opposto a quanto sopra riferito parrebbero militare due elementi.

Per un verso, un recente orientamento della Suprema Corte⁴⁴ il quale, proprio in riferimento alla norma di diritto transitorio qui in commento, ha affermato che: "*La locuzione impiegata dalla norma "ai giudizio instaurati ... a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto", infatti, non può che riferirsi ai*

⁴⁰ Fra gli altri si v. C. GLENDI, *Tempi d'innesto delle nuove norme del codice di procedura civile nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2010, 3156 ss.

⁴¹ Cfr. Circolare n. 17/E del 2010, par. 7 per la quale: "*Si ricorda che il giudizio si considera instaurato alla data di notifica del ricorso e non a quella del deposito*".

⁴² Cass. n. 11087/2016.

⁴³ Cass. n. 26535/2014 la quale, giova però osservare, che ha individuato nella notifica del ricorso il momento in cui il giudizio può considerarsi "pendente" e non già instaurato.

⁴⁴ Cass. n. 2815/2024.

nuovi ricorsi, che siano stati iscritti dopo il 4 gennaio 2024”.

Per altro verso, la circostanza che tale interpretazione risulterebbe maggiormente coerente con la norma di diritto transitorio contenuta nell’art. 4, co. 2, primo periodo, D.Lgs. n. 220/2023, e dedicata a tutte le altre modifiche per le quali è stata prevista un’applicazione posticipata, dalla quale risulta evidente che nel caso in cui il legislatore ha inteso attribuire rilevanza alla notifica del ricorso, lo ha fatto con dicitura espressa ed inequivocabile.

Al tempo stesso deve però osservarsi che:

- i. non sembrerebbe potersi attribuire al recente orientamento della Suprema Corte sopra segnalato un valore dirimente, giacché in quella sede la Corte era stata sollecitata in ordine alla possibilità di applicare la nuova normativa a giudizi già pendenti (per tali intendendosi i giudizi il cui atto introduttivo fosse già stato depositato alla data di entrata in vigore del decreto), e non già in riferimento a ricorsi già notificati ma non ancora depositati;
- ii. così opinando, si introduce una ingiustificata disparità di trattamento fra ricorsi formalmente notificati nella stessa data, semplicemente in funzione della data di deposito degli stessi⁴⁵.

Ciò che impone, giocoforza, di assumere la prima prospettiva avanzata anche per evitare le inutili complicazioni applicative proprie della seconda.

6. Sui concetti di “novità” ed “indispensabilità” del documento e sul rapporto tra l’art. 58 e l’art. 7 d.lgs. n. 546/1992.

Così esaminati i profili di diritto intertemporale, e prima di approfondire la preclusione assoluta contenuta nel terzo comma dell’art. 58 cit., giova brevemente soffermarsi sui concetti di “novità” e di “indispensabilità” contenuti nel primo comma, nonché sulla dinamica dei rapporti tra l’art. 58 cit. ed i poteri istruttori *ex art.* 7 d.lgs. n. 546/1992.

Principiando dal concetto di “novità” è pacifico che la prova possa essere nuova vuoi perché avente ad oggetto un fatto non allegato in primo grado (perché sopravvenuto o perché, seppur preesistente, divenuto rilevante solo alla luce della sentenza di primo grado ovvero ancora alla luce di una normativa sopraggiunta), vuoi quella diretta a dimostrare un fatto già allegato in primo grado.

Nei primi casi, non viene ovviamente in rilievo il concetto di “indispensabilità”, giacché risulta applicabile la remissione in termini prevista dalla seconda parte dell’art. 58 cit.

Discorso diverso per le seconde ipotesi, in relazione alle quali il criterio di ammissibilità è rappresentato dall’indispensabilità delle stesse (prove o documenti) ai fini della decisione.

È noto come il concetto di “indispensabilità” a suo tempo proprio dell’art. 345 c.p.c. e poi esportato dapprima nel diritto amministrativo ed ora nel diritto tributario, sia infelice come pochi altri nel diritto processuale, avendo originato una querelle in-

⁴⁵ Circostanza, questa, che risulta peraltro ancor più lampante ove uno dei due ricorsi sia stato soggetto, a ragione della disciplina intertemporale, al reclamo mediazione.

terpretativa durata oltre quarant'anni⁴⁶ che nemmeno l'intervento delle Sezioni Unite ha del tutto sopito.

A tal riguardo, sono infatti famose le parole del Sassani, per il quale: *“essendo il concetto di indispensabilità il qualificativo di una relazione tra due termini, vano è discettare del mezzo se non si conosce il fine”*⁴⁷, così come è famosa la lucida analisi – tutt'ora attuale – del Proto Pisani per il quale nel criterio di indispensabilità vi è insito un precipitato di arbitrarietà e discrezionalità nella valutazione senza che queste possano essere efficacemente ridotte o mitigate giacché: *“cosa debba intendersi per indispensabilità è pressoché impossibile spiegarlo in termini di logica formale o di analisi del linguaggio”*⁴⁸.

Cionondimeno, la dottrina ha profuso enormi sforzi⁴⁹ nel tentativo di individuare gli esatti contorni del concetto di “indispensabilità” sia verso l'interno (relativi cioè alle caratteristiche che deve avere la prova per essere ritenuta indispensabile), sia verso l'esterno (relativi cioè alle interferenze fra la deroga per indispensabilità e le preclusioni e decadenze maturate in primo grado).

In particolare le posizioni si sono divaricate, pur nella copiosità di sfumature proposte, in due indirizzi di fondo:

- i. un indirizzo più elastico, tale per cui il criterio di “indispensabilità” sarebbe del tutto insensibile alle preclusioni e decadenze maturate in primo grado (c.d. “indispensabilità allargata”);
- ii. un indirizzo restrittivo, tale per cui non sarebbero comunque ammissibili quelle prove che la parte avrebbe potuto introdurre in primo grado, giacché così opinando l' “indispensabilità” varrebbe ad aggirare le decadenze frattanto maturate (c.d. “indispensabilità ristretta”);

Al primo orientamento hanno deciso di aderire le Sezioni Unite del 2017⁵⁰, così inaugurando un orientamento poi costantemente confermato, avendo nella specie precisato che: *“nel giudizio di appello, costituisce nuova prova indispensabile, ai sensi dell'art. 345, 3° comma, c.p.c., nel testo previgente rispetto alla novella di cui al D.L. n. 83/2012, conv. con modif., dalla L. n. 134/2012, quella di per sé idonea ad eliminare ogni possibile incertezza circa la ricostruzione fattuale accolta dalla pronuncia gravata, smentendola o confermandola senza lasciare margini di dubbio oppure provando quel che era rimasto indimostrato e non sufficientemente provato, a prescindere dal rilievo che la parte interessata sia incorsa, per propria negligenza o per altra causa, nelle preclusioni istruttorie di primo grado”*⁵¹.

Al secondo ha invece ritenuto di aderire il Consiglio di Stato⁵² il quale, in consape-

⁴⁶ Giacché, come rilevato dallo stesso Proto Pisani, il requisito di indispensabilità era già utilizzato dall'art. 437, comma 2, a seguito della novella operata dalla L. n. 553/1973 per selezionare i nuovi mezzi di prova ammissibili nell'appello del rito del lavoro. Cfr. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2006, 491

⁴⁷ B. SASSANI, *Art. 345 (Domande ed eccezioni nuove*, in Consolo, Luiso, Sassani (a cura di), *Commentario alla riforma del processo civile*, Milano, 1996, 320 ss.

⁴⁸ A. PROTO PISANI, *ult. op. cit.*, 491.

⁴⁹ Per un pregevole lavoro di ricognizione delle varie tesi proposte da ultimo si v., anche per ampie indicazioni di dottrina, F. SAVINO, *Il definitivo approdo della nozione di indispensabilità: tra decisività del nuovo mezzo di prova, irrilevanza delle preclusioni istruttorie e controllo di legittimità*, in *Giur. It.*, 2023, 1320 ss.

⁵⁰ Cass., SS.UU. n. 10790/2017.

⁵¹ Per un commento alla sentenza si v., tra gli altri, E. MERLIN, *Indispensabilità delle prove e giudizio di appello*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2019, 547 ss.; C. CONSOLO, F. GODIO, *Un ambo delle Sezioni Unite sull'art. 345 (commi 2 e 3). Le prove nuove ammissibili perché indispensabili (per la doverosa ricerca della verità materiale) e le eccezioni (già svolte) rilevabili d'ufficio*, in *Corr. Giur.*, 2017, 1396 ss.

⁵² Cons. Stato, Sez. IV, sent. n. 5560/2021

vole contrasto con la Suprema Corte⁵³, ha precisato che: *“La Sezione ritiene preferibile (ed intende quindi dare continuità all’orientamento giurisprudenziale di questo Consiglio che ha fatto propria una interpretazione ristretta della nozione di “indispensabilità della prova”. Infatti, a parte i casi in cui la prova prodotta per la prima volta in appello sia funzionale alla dimostrazione di un fatto concernente una eccezione in rito rilevabile d’ufficio dal giudice (prova sempre ammessa), il principio di economia processuale, letto alla luce di quello più generale di ragionevole durata del processo [...] vuole che sia rispettata una corretta scansione della tempistica processuale, compendosi ciascuna attività nel momento in cui ciò è prescritto. Attività istruttorie che erano perfettamente possibili in primo grado, non possono essere compiute per la prima volta in appello, con una evidente dilatazione dei tempi processuali”*.

Sul versante tributario la giurisprudenza di merito⁵⁴ e la dottrina che fino ad ora si sono espresse hanno mostrato di voler condividere, a nostro giudizio correttamente, l’orientamento della Suprema Corte avendo altresì evidenziato che il concetto di “indispensabilità” non sia differente rispetto a quello di “necessarietà” proprio della pregressa formulazione dell’art. 58 cit.⁵⁵.

Leggermente più complesso è il tema dei rapporti tra l’art. 58 cit. (così come novellato) e l’articolo 7 d.lgs. n. 546/1992.

Ed infatti, sotto il vigore della previgente disciplina il riferimento contenuto nella previgente formulazione dell’art. 58 al giudice di appello ed al divieto di nuove prove, aveva portato la dottrina a declinare i divieti ivi contenuti come una limitazione ai poteri istruttori ex art. 7 cit. nel giudizio di appello⁵⁶.

Vi è da chiedersi se eguali conclusione possano essere oggi confermate alla luce dalla novella laddove è scomparso il riferimento espresso al “giudice di appello” quale destinatario dei limiti ivi previsti.

Il che val quanto domandarsi se i divieti contenuti nell’attuale formulazione dell’art. 58 cit., valgano anche per l’esercizio dei poteri istruttori ex art. 7 d.lgs. n. 546/1992.

Da un lato, alla luce dell’elaborazione della dottrina processual-civilistica⁵⁷ la quale ha sempre ritenuto i limiti contenuti nell’art. 345 c.p.c. applicabili solo agli strumenti istruttori in senso stretto e non anche a quelli disponibili d’ufficio si potrebbe essere indotti a ritenere che i limiti contenuti nell’attuale art. 58 cit. non si rendano applicabili anche ai poteri istruttori disponibili d’ufficio i quali potrebbero essere utilizzati dal giudice d’appello.

Così opinando in sostanza si consentirebbe al giudice di appello di disporre *ex officio* lo strumento istruttorio – si pensi l’ordine di esibizione ex art. 210 c.p.c. – anche in assenza del carattere di indispensabilità dello stesso ai fini della decisione – giacché criterio non richiesto dall’art. 7

⁵³ In dottrina si v. tra gli altri: F. SAITTA, *Nuove prove in appello: il processo amministrativo si “smarca” dal codice di procedura civile*, in *Giur. It.*, 2013, 378 ss.; F. GAFFURI, *Nota sulla deroga al divieto di nuove prove in appello nel caso di prove indispensabili*, in *Giur. It.*, 2019, 1904 ss.

⁵⁴ CGT, II Grado del Lazio, Sez. XIV, sent. n. 6963 del 24/10/2024, depositata il 19/11/2024 la quale nell’interpretazione del criterio di “indispensabilità” si è adeguata all’orientamento delle Sezioni Unite.

⁵⁵ C. CORRADO OLIVA, *Commento all’art. 58 del d.lgs. 546 del 1992, in Commentario breve alle leggi del processo tributario, V edizione, Appendice di aggiornamento*, cit., 42.

⁵⁶ Per tutti si v. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013, 188.

⁵⁷ Per tutti si v. A. TEDOLDI, *L’appello civile*, Torino, 2016, 336; G. BALENA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, II, Bari, 2019, 409.

cit. – per tal modo dando concretezza a quel rischio di slittamento dal principio di-positivo con metodo acquisitivo tipico del processo tributario verso un metodo inquisitorio, prontamente evidenziato da autorevole dottrina all'indomani della riforma⁵⁸ il cui unico effettivo argine sarebbe a questo punto rappresentato solo dalla tenuta dei limiti previsti per l'esercizio dei poteri ex art. 7 cit. (e, in particolare, l'inammissibilità di un loro utilizzo per colmare le lacune istruttorie di una delle parti) così come ricostruiti dalla Suprema Corte⁵⁹.

Tale conclusione non è però l'unica possibile e nemmeno quella preferibile vuoi perché il mancato riferimento al “giudice di appello” ben può essere interpretato quale estensione del divieto *anche* alle parti, e non già solo come restringimento del divieto dapprima previsto per il solo giudice di appello, vuoi perché tanto risulta confermato dalla stessa relazione illustrativa laddove espressamente ricomprende anche le prove che avrebbero potute essere “*disposte*” e non solo quelle che avrebbero potuto essere “acquisite”, fra quelle soggette alle limitazioni del nuovo art. 58 cit.

Resta inteso, comunque, che il discorso sin qui condotto, sia in riferimento al contenuto del divieto, sia in riferimento ai suoi destinatari, si renda applicabile esclusivamente a quelle prove che non abbiano trovato ingresso nel giudizio di primo grado perché non prodotte dalle parti entro il termine di venti giorni liberi prima della data di effettiva trattazione della controversia previsto dall'art. 32 d.lgs. n. 546/1992 il cui termine finale in base al quale operare il

conteggio a ritroso deve ovviamente essere individuato, come noto, nell'udienza fissata per la trattazione del merito della controversia e non già di quella eventualmente fissata per la trattazione della domanda cautelare.

Precisazione, questa, che per quanto scontata assume un'importanza fondamentale per due ordini di ragioni:

- i. in primo luogo, perché non parrebbe poi così scontata almeno alla luce di certa giurisprudenza di merito⁶⁰ la quale ha singolarmente ritenuto che il termine debba essere fatto decorrere a ritroso dalla data di trattazione dell'udienza cautelare;
- ii. in secondo luogo, perché appare evidente che il bilanciamento complessivo del sistema sia in ultima analisi affidato, oggi ben più di ieri, proprio alla corretta interpretazione dell'art. 32 cit., giacché il rispetto del termine perentorio ivi indicato opera da selettore rispetto al divieto dei nova in appello, potendo dunque una sua errata interpretazione produrre una così marcata compressione del diritto di difesa da sfociare nel vero e proprio diniego di giustizia.

Se così è, risulta allora utile rammentare che ai fini del calcolo del termine ex art. 32 cit. assume esclusiva rilevanza la data di effettiva trattazione del merito della controversia, a nulla rilevando la data di trattazione dell'eventuale domanda cautelare ex art. 47 D.lgs. 546/1992, come testimoniato, tra gli altri, dalla stessa struttura del d.lgs. n. 546/1992 laddove l'art. 32 cit è contemplato, unitamente all'articolo 34, nella sezione II del Capo I dedicata, per l'appunto, alla trattazione del merito della controversia, men-

⁵⁸ C. GLENDI, *Riforma del contenzioso fiscale: troppe irricevibili “escrescenze” nel decreto attuativo*, in *Quotidiano giuridico*, 23 dicembre 2023, 2.

⁵⁹ In giurisprudenza si v., fra le altre, Cass. n. 17172/2023.

⁶⁰ CGT, II Grado, Lazio, sent. n. 7019/09/2024, Pers. Lo Surdo, Rel. Ruggiero.

tre l'udienza di trattazione della domanda cautelare è contemplata nel capo secondo relativo ai procedimenti cautelare ove viene autonomamente disciplinata dall'art. 47 cit..

7. La preclusione assoluta del terzo comma.

Venendo infine ad analizzare la preclusione assoluta inserita nel terzo comma dell'art. 58 cit., si è già anticipato come la stessa abbia sollevato le maggiori criticità e resistenze, tanto da aver dato luogo ad un incidente di costituzionalità, anch'esso risolto dalla sentenza n. 36/2025 della Consulta la quale ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 58, co. 3, cit., limitatamente alla parte in cui estende(va) la preclusione assoluta alle deleghe, procure ed agli altri atti di conferimento di potere facendo invece salva la previsione in relazione alle notifiche dell'atto impugnato ovvero dell'atto presupposto.

Per effetto della pronuncia, quindi, la preclusione assoluta ha oggi ad oggetto esclusivamente le notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti presupposti, le quali non possono mai essere depositate in appello.

Il percorso argomentativo seguito dalla Consulta a tal riguardo rappresenta il passaggio a tratti più difficilmente intellegibile della sentenza sotto almeno due distinti profili:

- i. per un verso, nella misura in cui ha inteso valorizzare in maniera preponderante la dimensione processuale degli atti di conferimento di potere, pur riconoscendo al contempo che essi rappresentano presupposti di legittimità dell'atto impugnato;
- ii. per altro verso laddove, se è chiaro cosa debba essere espunto dalla preclusione

assoluta (deleghe, procure ed altri atti di conferimento di potere), è molto meno chiaro se quanto espunto debba rientrare nell'ambito applicativo della preclusione relativa di cui al primo comma, ovvero se tali elementi si collochino al di fuori di qualsiasi preclusione risultando pertanto sempre producibili anche a prescindere da un giudizio di indispensabilità ovvero dalla rimessione in termini, facendo in particolare sorgere il sospetto che accanto alla componente demolitoria la Corte abbia inteso aggiungere anche una componente additiva.

Al fine di analizzare i profili sopra esaminati, giova procedere con ordine muovendo dall'ordinanza di rimessione.

In particolare, l'ordinanza ha censurato la norma di cui all'art. 58, co. 3, siccome ritenuta violativa degli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma e 11, primo e secondo comma, della Costituzione, giacché:

- i. la norma sarebbe stata priva di una "*ratio intrinseca coerente a un criterio di razionalità pratica*" e sarebbe stata altresì intrinsecamente illogica ed irragionevole, per ciò che non sarebbe consentito al legislatore assegnare al giudice il potere di svolgere un giudizio di indispensabilità dei nuovi documenti in appello per poi impedire al medesimo giudice di compiere tale attività per una determinata tipologia di documenti;
- ii. nell'elencazione degli atti per cui opera la preclusione assoluta non sarebbe stato osservato alcun criterio di razionalità pratica giacché l'elenco di documenti non depositabili "*trovano il loro principale tratto comune distintivo nella possibile decisività della loro tardiva produzione nel determinare l'esito della lite*";
- iii. la predeterminazione di un elenco di atti per cui opera la preclusione assoluta

avrebbe sostanziato altresì un'illegittima intromissione del legislatore nell'ambito della valutazione della indispensabilità del compendio istruttorio, invero riservato alla sola autorità giudiziaria;

- iv. la predetta predeterminazione sarebbe stata altresì in contrasto con il principio di parità delle armi e con il principio di uguaglianza, per ciò che la tassonomia di documenti non producibili avrebbe disvelato la caratteristica comune di essere appannaggio esclusivo della parte pubblica la quale sarebbe stata per tale via discriminata rispetto al privato;
- v. quanto sopra, peraltro, senza che il sacrificio all'esercizio della funzione giurisdizionale fosse giustificato dall'esigenza di assicurare piena tutela al principio di ragionevole durata del processo, sotteso alla norma in commento.

Giova evidenziare sin d'ora che, come in ultimo riconosciuto dalla Consulta, le stesse permesse concettuali da cui muoveva l'ordinanza per come sopra sintetizzate non risultavano condivisibili sotto plurimi punti di vista, a partire dalla presunta finalità dell'intervento normativo.

Ed infatti l'ordinanza aveva individuato la finalità dell'intervento semplicemente trasponendo le finalità da sempre attribuite all'articolo 345 c.p.c. e, in particolare, le esigenze di accelerazione del giudizio sì da garantire la ragionevole durata del processo.

Tale approccio interpretativo non risultava però evidentemente condivisibile, e ciò per almeno due ordini di ragioni:

- i. in primo luogo, nel metodo, in quanto non appariva corretto inerire la finalità di una norma sulla base della finalità a questa attribuita in altro e sensibilmente diverso contesto normativo (il processo civile), giacché così opinando si finiva per pretermettere completamente la diversità di contesto la quale al contrario doveva

essere valorizzata al fine di individuare la finalità propria di un intervento normativo. Detto altrimenti la finalità della modifica apportata all'art. 58, in generale, e del terzo comma in particolare, non poteva certo essere desunta semplicemente valorizzando il rapporto di (parziale) identità con la norma (un tempo) contenuta nell'art. 345 c.p.c. giacché nel rito tributario in appello, così come più in generale nel rito tributario, è radicalmente assente sia quella complessità della fase istruttoria, sia (e conseguentemente) quella cospicua dilatazione dei tempi medi del giudizio, che condussero il legislatore ad una più rigorosa disciplina del divieto dei *nova* in appello con finalità acceleratoria del giudizio. Sicché delle due l'una: o si riteneva che l'intervento normativo fosse privo di alcuna razionalità (tesi avanzata dall'ordinanza) oppure la finalità doveva essere evidentemente altra e diversa, pur al cospetto del menzionato rapporto di (parziale) identità;

- ii. in secondo luogo e conseguentemente a quanto sopra, nel merito giacché, come in ultimo riconosciuto dalla stessa Consulta, proprio non essendo individuabili esigenze di accelerazione e semplificazione di un rito, quello tributario, già di per sé particolarmente snello e semplificato, ed invece essendo marcatamente presenti esigenze di aumento della qualità delle sentenze e di deflazionamento del contenzioso, la finalità dell'intervento normativo non può allora che risultare poliedrica, in essa partecipando:
 - a. sia una finalità deflattiva, intendendosi al più possibile limitare tutti quei giudizi di appello che siano conseguenza non già di una effettiva erroneità della sentenza di primo grado, quanto e piuttosto di un sostanziale disinteresse delle parti, e soprattutto della parte pubblica, all'istruttoria di

- primo grado⁶¹. In sostanza, la finalità della norma non è quella di velocizzare il grado di appello, quanto e piuttosto di evitare la sostanziale inutilità della sentenza di primo grado inducendo le parti – e soprattutto la parte pubblica – ad adottare un corretto contengo processuale;
- b. sia e più in generale, analizzando cioè l'intervento normativo nel suo complesso, la finalità di aumentare la qualità complessiva della decisione di merito mutando in parte la natura del giudizio di appello, come anche rilevato in dottrina, da *novum iudicium* a *revisio prior instantie*, chiedendosi al giudice di secondo grado non già (o non solo) una nuova decisione sul rapporto a prescindere dalla sentenza di primo grado, quanto e piuttosto la verifica della qualità proprio della decisione di primo grado.

Ancor meno condivisibili risultavano le premesse relative alla tassonomia dell'elencazione di documenti non producibili contenuta nel terzo comma.

Ed infatti:

- i. per un verso, risultava del tutto arbitraria l'affermazione, peraltro formulata in via di principio, per la quale si sarebbe trattato di tutti di documenti "indispensabili" ai fini della decisione, giacché la valutazione di indispensabilità di un documento è opera che deve essere compiuta in concreto e non in astratto (esemplificando, pur se viene prodotta una relata di notifica con procedimento notificatorio nullo il documento non risulta indispensabile);

- ii. per altro verso, il vero tratto comune dell'elencazione recata dal terzo comma era evidentemente quello di essere tutti, ontologicamente, documenti sicuramente in possesso e nella disponibilità della parti in primo grado e rispetto ai quali, proprio per tale motivo, la maturazione di eventuali decadenza non poteva che essere ad esse imputabile.

Ancora, non risultava condivisibile che la preclusione assoluta fosse incoerente o irrazionale né che comportasse una inammissibile intromissione in un ambito riservato all'autorità giudiziaria.

Ed infatti, da un lato, già prima dell'intervento della Consulta la scelta legislativa risultava razionale rispetto al contesto ed agli obiettivi più sopra individuati, dall'altro lato la preclusione assoluta non poteva certamente dirsi situarsi al di là di quella ampia discrezionalità pacificamente riconosciuta al legislatore, ben potendo questi selezionare o escludere taluni documenti nell'ottica di una mitigazione o di un rafforzamento della preclusione in parola, soprattutto ove tale rafforzamento (o mitigazione) sia controbilanciata, come nel caso di specie, dall'obbligo di convenire sin dal giudizio di primo grado anche l'Ente che, nella sostanza, detiene materialmente il documento di cui non è ammessa la produzione in sede di appello.

A fronte delle criticità sopra rilevate, non può in questa sede essere sottaciuto come abbia lasciato francamente perplessi e stupiti la difesa dell'Avvocatura la quale, anziché difendere la scelta del legislatore delegato non solo assolutamente lecita ma anche pienamente condivisibile, ha inteso avanzare bizzarre interpretazioni le quali, ove accolte e condivise dalla Consulta mediante una interpretativa di rigetto, avrebbero in sostanza privato di senso alcuno la novella avendo nella specie sostenuto:

⁶¹ Non può infatti essere dimenticato con il contesto in cui si è calato l'intervento normativo fosse quello di un sostanziale disinteresse, soprattutto della parte pubblica,

- i. ora, che l'articolo 58, co. 3, cit non rappresentasse una preclusione assoluta giacché anche gli elementi ivi indicati sarebbero potuti essere ammessi nel grado di appello ove ritenuti "indispensabili" ai fini della decisione;
- ii. ora, che il richiamo alle "notifiche degli atti" non doveva essere inteso come riferito al deposito della prova della notifica, bensì al deposito dell'atto di delega alla sottoscrizione della notifica stessa.

Interpretazioni, queste, recisamente e condivisibilmente rigettate dalla Consulta a fronte dell'ineludibile tenore letterale della disposizione avendo nella specie affermato l'assoluta legittimità – salvo quanto si dirà fra breve - della scelta legislativa di non consentire il deposito delle prova della notifica dell'atto impugnato e di quelli ed esso presupposti nel grado di appello giacché controbilanciata dall'introduzione dall'art. 14, co. 6 bis.

Conclusioni diverse sono state invece raggiunte per quanto concerne le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere ai fini della sottoscrizione la cui inclusione nella preclusione assoluta è stata ritenuta – come detto - porsi al di là della discrezionalità riconosciuta al legislatore.

Nella specie la Consulta dopo aver correttamente riepilogato la duplice possibile declinazione, sostanziale o processuale, che possono assumere siffatti documenti, ha ritenuto che: *“la deroga della limitata accusabilità di nova istruttori introdotta per le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere risulta priva di una ratio distinguendi”* per ciò che *“La sottrazione di tali documenti al regime generale, pur perseguendo la finalità deflattiva di limitare ulteriormente il materiale cognitivo acquisibile in appello, non trova appiglio nelle caratteristiche oggettive – strutturali, effettuali e funzionali – degli atti esclusi,*

non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, possa costruire una disciplina diversificata”.

Trattasi del passaggio meno convincente della sentenza giacché ove il concetto di deleghe, procure e altri atti di conferimento del potere sia assunta nella declinazione tipicamente sostanziale con la quale era stata originariamente concepita dalle Commissioni riunite, gli elementi di differenziazione sono chiaramente presenti dall'essere documenti:

- i. rappresentanti presupposti di legittimità dell'atto;
- ii. per definizione necessariamente preesistenti all'atto stesso e sicuramente in possesso dell'Amministrazione Finanziaria.

Certo, il tratto unificante di tali elementi differenziali viene meno ove vengano rapportati anche all'accezione processuale, ciò però implicando tre considerazioni di fondo:

- i. una più precisa circoscrizione della preclusione assoluta alla sola accezione sostanziale di *“deleghe, procure e altri atti di conferimento del potere”* avrebbe consentito di passare indenne lo scrutinio di costituzionalità;
- ii. l'utilizzo dei concetti ampi di *“deleghe, procure e altri atti di conferimento del potere”* per loro natura declinabili sia in accezione sostanziale che processuale ha rappresentato un eccesso di zelo da parte delle Commissioni riunite, evidentemente preoccupate di introdurre un trattamento differenziato – invero giustificabile alla luce dei tratti unificanti sopra indicati – tra contribuente e amministrazione;
- iii. in linea teorica la Consulta ben avrebbe potuto limitare la declaratoria di inconstituzionalità alla sola accezione pro-

cessuale senza estenderla anche a quella sostanziale.

Posto quanto sopra, la pronuncia della Consulta sotto questo aspetto e secondo quanto già in parte anticipato parrebbe essere caratterizzata non solo per una componente demolitoria bensì anche per una componente additiva, laddove la Corte parrebbe non limitarsi a dichiarare costituzionalmente illegittimo l'articolo 58, co. 3, cit. nella parte in prevede le procure, deleghe e altri conferimento del potere, bensì parrebbe aver voluto tratteggiare un regime differenziato di producibilità per certi versi difforme rispetto a quello che sarebbe stato prospettabile per effetto della mera declaratoria di incostituzionalità.

Ed infatti, alla declaratoria di incostituzionalità sarebbe dovuto conseguire che gli elementi espunti dal terzo comma – procure, deleghe e altri atti di conferimento del potere, sia in accezione sostanziale che processuale – sarebbero dovuti risultare attratti dal regime generale della preclusione relativa di cui al primo comma.

Al contrario, per la Consulta tale conclusione risulta corretta per la sola accezione sostanziale, giacché per quella processuale: *“gli atti in questione non costituiscono temi di prova soggetti alle ordinarie preclusioni istruttorie, in quanto non attengono al merito della causa, ma alla legittimazione processuale o alla rappresentanza tecnica e, quindi, alla regolare costituzione del rapporto processuale. Esse non sono, pertanto, soggette al giudizio di indispensabilità supporto dall'art. 58 comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992”*.

L'argomentazione, se è senz'altro condizionale, rende però ancor più manifesta la possibilità di una valutazione differenziata a seconda dell'accezione interessata non dovendo necessariamente essere trattate come un *unicum inscindibile* e, dunque, che la

declaratoria di incostituzionalità si sarebbe potuta limitare alla sola accezione processuale.

In sostanza, per effetto della pronuncia della Consulta si tratteggia oggi il seguente regime differenziato:

- i. le deleghe, procure e altri atti di conferimento del potere nella accezione processuale (atti di attribuzione della rappresentanza processuale sia dal lato del privato che dal lato dell'ufficio) sono sempre producibili non soggiacendo alla preclusione relativa *ex art. 58, co. 1, cit.*;
- ii. tutti gli altri documenti ivi incluse le deleghe, procure e altri atti di conferimento del potere nella accezione sostanziale (deleghe con cui viene attribuito il potere di firma dell'atto impositivo e, più in generale gli atti di conferimento della rappresentanza sul piano sostanziale) soggiacciono alla preclusione relativa prevista dall'art. 58, co. 1 cit. e, quindi, sono producibili in appello solo ove il Collegio li ritenga indispensabili per la decisione ovvero la parte provi dimostri di non averli potuti produrre nel primo grado di giudizio per causa ad essa non imputabile;
- iii. le notifiche dell'atto impugnato o degli atti presupposti soggiacciono alla preclusione assoluta prevista dall'art. 58, co. 3, cit. e, pertanto, non risultano mai producibili o acquisibili in appello quantunque il collegio li ritenga indispensabili ovvero la parte dimostri di non averli potuti produrre per causa ad essa non imputabile.

8. Conclusioni.

Posto quanto sopra, il bilancio del primo anno di applicazione può dirsi parzialmente positivo anche e soprattutto alla luce del-

la pronuncia della Consulta alla quale, pur nella non piena condivisibilità dell'estensione della declaratoria di incostituzionalità anche all'accezione di deleghe e procure in senso sostanziale, va dato il merito di aver voluto da subito far chiarezza – a tratti anche oltre il dovuto – così evitando (si spera) quell'ordine sparso delle corti di merito che per vero era già venuto a configurarsi.

A tal riguardo potrebbe formularsi qualche dubbio sull'effettiva resistenza del regime differenziato tratteggiato per l'accezione processuale di deleghe e procure giacché, non essendo stato formalmente affidato ad una pronuncia additiva, nei fatti lascia liberi i giudici di merito di seguire una diversa prospettiva interpretativa e, in particolare, la riconducibilità anche di siffatti documenti nell'alveo applicativo della preclusione relativa.

Rischio, detto ultimo, che ci sentiamo di valutare però come remoto stanti, da un lato, l'autorevolezza dell'interprete e, dall'altro, l'assoluta condivisibilità dell'argomentazione a sostegno dell'interpretazione fornita.

In ottica più generale, merita apprezzamento quella parte della giurisprudenza di merito che, pur nell'assenza di precedenti e pur in presenza di concrete alternative interpretative come dimostrato dal diverso orientamento del Consiglio di Stato, ha mostrato sin da subito di voler condividere la teoria dell'indispensabilità allargata fatta propria in sede civile dalla Suprema Corte e ciò per almeno due ordini di ragioni:

i. in primo luogo, perché per tal modo ha manifestato di voler evitare una frammentazione dell'interpretazione giacché vi era astrattamente il rischio – stante l'ineffabilità in sé del concetto – che gemmasse una nuova “indispensabilità” di matrice tributaria, accanto a quella civile

e amministrative con inutile complicazione del sistema;

ii. l'indispensabilità allargata risulta certamente la preferibile anche in chiave di opportunità, giacché quantomeno mitiga l'impatto che la parte meno condivisibile della novella avrebbe potuto astrattamente produrre nell'ambito di un processo – quello tributario – caratterizzato dalla eterogeneità delle figure professionali abilitate all'assistenza tecnica così mitigando, in sostanza, il rischio che sia il contribuente a dover necessariamente pagare il prezzo dell'insensibilità del proprio consulente alla cura dell'istruttoria in primo grado.

Un commento finale deve poi essere dedicato all'onestà intellettuale delle singole prospettive interpretative avanzate nell'ambito del giudizio di costituzionalità e fortunatamente respinte dalla Consulta, semplicemente rammentando che se l'interpretazione non può certamente dirsi una scienza esatta, non ci si può però solo per questo sentire abilitati, soprattutto quando si dovrebbe difendere una precisa scelta legislativa, a sostenere tutto ed il contrario di tutto.

MATTEO GOLISANO

3. La giurisdizione sul pignoramento tributario: problemi e prospettive

SOMMARIO: **1.** Come si è passati dall'“allargamento” della giurisdizione tributaria ai tributi di ogni genere e specie a un suo vero e proprio “allagamento”. – **2.** L'atto di pignoramento tra “opposizione” davanti al giudice dell'esecuzione e “impugnazione” davanti al giudice tributario. – **3.** Le problematiche del giudice tributario sull'impugnazione del pignoramento. – **4.** Ulteriori profili problematici sul riparto di giurisdizione. – **5.** Le incerte prospettive di una razionalizzazione. – **6.** Considerazioni finali.

1. Come si è passati dall'“allargamento” della giurisdizione tributaria ai tributi di ogni genere e specie a un suo vero e proprio “allagamento”.

Nell'evoluzione della giurisdizione tributaria, ha costituito tappa fondamentale la modifica intervenuta, negli anni 2001-2005¹ sull'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, che ha portato all'estensione al giudice tributario di «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati».

In tal modo allargate le porte della giurisdizione tributaria, con restringimento di quelle del giudice civile ordinario di cognizione e del giudice amministrativo, il citato art. 2, comma 1, nel secondo periodo, tutt'ora soggiunge, quanto alle porte del giudice ordinario dell'esecuzione, che «restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti

dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica». Tra esse, l'art. 57 che non ammette, né le opposizioni all'esecuzione regolate dall'art. 615 c.p.c., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, almeno fino all'intervento della sentenza della Corte costituzionale 31 maggio 2018, n. 114, di cui ancora si dirà, né le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. relative alla regolarità formale e alla notifica del titolo esecutivo. Di recente, dell'art. 57 d.p.r. n. 602/1973 si è occupata la legge delega per la riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111, con direttiva sulla cui portata sarà opportuno svolgere qualche riflessione finale, nonostante, ad oggi, il legislatore delegato l'abbia completamente ignorata.

Tornando, dunque, agli interventi legislativi del 2001-2005, va detto che, sebbene avessero portato a sperare nel, finalmente, raggiunto compiuto assetto della speciale giurisdizione tributaria, modellato, a livello processuale, dalle regole dettate dal d.lgs. n. 546/1992, il configurato “allargamento” di cui all'art. 2 è stato, invece, inteso dalla

¹ Dall'art. 12, comma 2, l. 28 dicembre 2001, n. 448, e, poi, dall'art. 3-bis, comma 1, lett. a), d. l. 30 settembre 2005, n. 203.

Suprema Corte quale elemento di “rottura” del sistema stesso. La Corte ne ha, infatti, ravvisato uno stretto collegamento con l’individuazione degli atti impugnabili di cui all’art. 19, d.lgs. n. 546/1992², in una sorta di assorbente³ preminenza del “criterio della materia” (i tributi), per sostenere che «si tratta, quindi, di una giurisdizione attribuita in via esclusiva e *ratione materiae*, indipendentemente dal contenuto della domanda e dalla tipologia di atti emessi dall’Amministrazione finanziaria»⁴.

Da siffatta idea di fondo è derivato il travolgimento dei confini degli atti impugnabili predeterminati dal legislatore con il citato art. 19⁵, consentendosi ai giudici di considerare impugnabile un atto, se ravvisano l’in-

teresse ad agire *ex art.* 100 c.p.c., e non se rientra nella categoria predeterminata, anche in forza della residuale disposizione di cui alla lett. i) del medesimo art. 19⁶, come, invece, voluto dal legislatore.

Così è stata creata la categoria degli atti “facoltativamente” impugnabili⁷. Così è stata ammessa l’impugnazione di uno degli atti tipici dell’art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, non notificato, di cui il contribuente abbia avuto conoscenza *aliunde*⁸. Così, infine, si è ritenuto impugnabile davanti al giudice tributario il pignoramento, per il caso di omessa notifica dell’atto tri-

² A partire da Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, con la puntuale critica di FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull’impugnazione facoltativa*, Postilla allo scritto di G. Ingraio, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1114, posto che le questioni della giurisdizione e dell’individuazione degli atti impugnabili si collocano su «due piani diversi», assolvendo a «due interessi che meritano autonoma protezione da parte del legislatore: quello di rendere unitaria la giurisdizione tributaria evitando interferenze con essa di quella amministrativa e ordinaria, e quello della certezza degli atti avverso i quali, e nei termini previsti dall’art. 19, è consentito ricorrere al giudice tributario».

³ Come sottolineato da GUIDARA, *La giurisdizione tributaria italiana: confini e oggetto del processo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 1507.

⁴ Frase che si rinviene ripetuta, quasi a mo’ di *standard*, nelle pronunce della Suprema Corte, in particolare a sezioni unite, come, ad es., 16 dicembre 2020, n. 28709; Id., 30 gennaio 2020, n. 2090; Id., 21 gennaio 2019, n. 1542; Id., 12 dicembre 2016, n. 25316.

⁵ La regola della predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili, propria del processo tributario, significa, infatti, che il legislatore ha riservato a sé l’individuazione degli atti, tra i molti dell’Amministrazione finanziaria, che, in quanto lesivi della sfera del destinatario gli consentono, se illegittimi, di ricorrere alla tutela giurisdizionale. Si tratta, pertanto, di una regola assai diversa da quella che governa l’accesso al processo ordinario civile, segnata dall’art. 100 c.p.c.: nel processo tributario spetta al legislatore predeterminare gli atti impugnabili per i quali sussiste l’interesse del contribuente a ricorrere al giudice, mentre nel giudizio ordinario spetta al giudice valutare, caso per caso, se chi lo interpella è mosso da un concreto interesse a proporre la domanda o a contraddire alla stessa.

⁶ Non si è, infatti, compreso che l’elenco di cui all’art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, non è tassativo, posto che la norma non contiene affatto un’elencazione chiusa, ma si presta, di per sé, a un continuo evolutivo aggiornamento. Non solo perché il legislatore può intervenire, ed è infatti intervenuto più volte, a inserire nuovi atti (v. lett. *e-bis*, *e-ter h-bis g-bis* e *g-ter*), ma perché l’elenco stesso non è “chiuso”, in quanto, con la lett. i), la norma rimanda «a ogni altro per il quale la legge ne preveda l’autonomia impugnabilità».

⁷ Sulla creazione della categoria degli atti facoltativamente impugnabili e sulla sua autonomia rispetto a quella degli atti predeterminati dal legislatore, v. G. GLENDI, *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2018, 2528 ss., e *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l’impugnazione anticipata e l’impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell’atto*, *ivi*, 2022, 996-999.

⁸ Questa ulteriore “facoltà” è stata riconosciuta dalle Sezioni Unite, 2 ottobre 2015, n. 19704, per risolvere il problema della c.d. “autonomia impugnabilità del ruolo”. Nell’occasione, le Sezioni Unite, dopo aver chiarito che l’estratto di ruolo non è atto impugnabile, hanno osservato che, come è consentita al contribuente la “facoltà” di impugnare in via anticipata ogni comunicazione dell’Amministrazione finanziaria che manifesti una ben individuata e compiuta pretesa (atto facoltativamente impugnabile), allorquando ne abbia conoscenza, prima che gli venga notificato l’atto rivestito della forma autoritativa *ex art.* 19, D.Lgs. n. 546/1992, da impugnare, invece, nel termine decadenziale, del pari dev’essere consentita al contribuente la “facoltà” di impugnare l’atto tipico di cui al cit. art. 19, quando ne sia venuto comunque a conoscenza *aliunde*, perché non ritualmente notificato, senza dover attendere la notifica di un ulteriore atto, che potrebbe anche non esserci, prima dell’avvio dell’esecuzione forzata.

butario esecutivo o dell'avviso di cui all'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/1973⁹.

Con l'effetto che il giudice tributario si è ritrovato inondato dall'impugnazione di una cascata di atti: in via facoltativa, non notificati, tipicamente propri della fase esecutiva.

A tale "allagamento" è stato necessario porre rimedio.

Per gli atti facoltativamente impugnabili, ci ha pensato la stessa Suprema Corte, avvertendo che l'ammessa facoltà di impugnare l'atto anticipatore della pretesa non esclude l'onere di impugnare l'atto tipico in cui quella pretesa era destinata a formalizzarsi. Con sostanziale superfluità, dunque, della riconosciuta facoltà, perché, «se l'atto tipico viene impugnato, l'unico giudizio che rileva è quello avverso quest'atto, mentre, se non viene impugnato, il ricorso antecedentemente proposto avverso l'atto facoltativamente impugnabile si rivela inutile, stante l'avvenuto consolidamento degli effetti proprio dell'atto tipico»¹⁰.

Per gli atti tipici non notificati, ci ha pensato il legislatore, almeno con riguardo all'omessa notifica della cartella di pagamento, che, evidentemente, costituiva il *vulnus* più rilevante, limitando, con il comma 4-bis dell'art. 12, d.p.r. n. 602/1973¹¹, la possibilità di far valere direttamente l'omessa notifica della cartella a sole tre circoscrit-

te ipotesi¹². Alle quali, dopo che la Corte costituzionale ha formulato al legislatore uno dei suoi, ormai frequenti, "moniti"¹³, sono state aggiunte¹⁴ altre tre ipotesi di pregiudizio tutelabile, ma, in sostanza, l'argine è stato tenuto fermo.

Resta ora da vedere che ne è dell'impugnazione del pignoramento davanti al giudice tributario.

2. L'atto di pignoramento tra "opposizione" davanti al giudice dell'esecuzione e "impugnazione" davanti al giudice tributario.

L'attribuzione al giudice tributario dell'impugnazione del pignoramento quando venga dedotta l'omessa notifica dell'atto tributario esecutivo presupposto (cartella di pagamento portante il ruolo, accertamento esecutivo, c. d. impositivo, ingiunzione fiscale, se ancora *ratione temporis* utilizzata) o dell'intimazione di cui all'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/1973, è abbastanza recente.

Dopo un primo contrasto all'interno della Corte di cassazione, sviluppato nel 2017¹⁵,

⁹ Orientamento che ha principiato a manifestarsi nell'anno 2017 e si è consolidato nell'anno 2020, come si dirà, più in dettaglio, *infra* nel testo e relative note.

¹⁰ Cass., sez. trib., 29 ottobre 2021 n. 30736, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 986, con la cit. nota di G. GLENDI, seguita da giurisprudenza ormai consolidata: Cass., sez. trib., 8 aprile 2022, n. 11481; Id., 17 gennaio 2023, n. 1213; Id., 7 giugno 2023, n. 16122; Id. 27 maggio 2024, n. 14771; Id., 13 settembre 2024, n. 24683; Id., 9 dicembre 2024, n. 31630; Id., 21 luglio 2025, n. 20434.

¹¹ Ad opera dell'art. 3-bis, comma 1, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146.

¹² V., per la puntuale disamina dei profili di criticità e di irragionevolezza dell'introdotta disciplina, MARCHESELLI, *Quel pasticciaccio brutto della c.d. impugnazione degli estratti di ruolo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 maggio 2022.

¹³ Corte cost., 17 ottobre 2023, n. 190.

¹⁴ Con l'art. 12 d.lgs. n. 110/2024.

¹⁵ Affermando, da un lato, le Sezioni Unite 5 giugno 2017, n. 13913, che l'atto di pignoramento, quando costituisce il primo atto con cui viene portata a conoscenza la cartella di pagamento non notificata, «in quanto idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c., rientra nell'ambito degli atti impugnabili davanti al giudice tributario in forza dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992», e affermando, d'altro lato, Cass., sez. VI-3, 7 settembre 2017, n. 20928, che il pignoramento, rientrando nel novero degli «atti dell'esecuzione forzata "successivi alla notificazione della cartella di pagamento"», è «estraneo alla giurisdizione del giudice

ha prevalso, e ormai può dirsi consolidato, l'orientamento per cui, ai fini del riparto di giurisdizione, va valorizzata la natura tributaria dell'atto di cui si deduce l'omessa notifica rispetto alla tipologia di atto impugnato (ovvero il pignoramento)¹⁶.

È stato, altresì, precisato, ai fini del *discrimen* tra la cognizione del giudice tributario e del giudice ordinario, che, essendo il pignoramento, al contempo, suscettibile di "impugnazione" davanti al giudice tributario, quando si deduca l'omessa notifica dell'atto tributario prodromico, e atto avverso il quale proporre le "opposizioni" ex artt. 615, comma 2, e 617, c.p.c., per i diversi vizi da cui possa essere inficiato, spetta al giudice adito, a seconda delle domande proposte, discernere se sussiste o meno la propria giurisdizione. Inoltre, quando vi siano plurime domande ricadenti nell'una o nell'altra delle giurisdizioni, il giudice deve incominciare a esaminare la domanda proposta in via principale, e, se gli appartiene, deciderla, per procedere, poi, qualora debba passare all'esame delle subordinate, a valutarne l'appartenenza alla sua giurisdizione, e, in difetto, rimandarle al giudice di spettanza¹⁷.

Non è questa la sede per analizzare le motivazioni, non sempre univoche e coerenti, rese a giustificazione di una tale scelta, né per scendere in qualsivoglia va-

lutazione sulla loro bontà, quello che qui interessa è, piuttosto, vederne gli esiti a livello operativo.

Iniziando subito col dire, come i giudici di merito ben sanno, constatandolo continuamente, che, quando il pignorato reagisce all'esecuzione di un atto tributario, sia che lo faccia davanti al giudice ordinario, sia che lo faccia davanti al giudice tributario, deduce tutta una serie di motivi di "opposizione" o di "impugnazione" che vanno ben oltre la sola omessa notifica dell'atto esecutivo o dell'intimazione di pagamento. Con casistica amplissima, di cui, per la frequenza, si possono ricordare: omessa notifica al debitore del pignoramento diretto ex art. 72-bis d.p.r. n. 602/1973; indeterminazione nell'individuazione dei crediti azionari; omessa motivazione del calcolo degli interessi; mancanza dell'avvertimento che il debitore può sostituire alle cose pignorate una somma di denaro pari al valore del credito e delle spese; insufficiente descrizione dei beni immobili pignorati; contestazione del pignoramento di giacenze su conto corrente cointestato; contestazione di pignoramento di stipendi, salari, indennità da rapporto di lavoro o dovute a causa del licenziamento, oppure per trattamento pensionistico, nella misura superiore al limite di legge; decadenza o prescrizione anteriore alla notifica dell'atto tributario che si assume omesso, o prescrizione successiva, se, invece, la notifica si era ritualmente perfezionata.

E, subito, aggiungere, come parimenti i giudici di merito ben sanno, che il pignoramento dell'agente della riscossione raramente attiene solo a provvedimenti esecutivi tributari, ma assai spesso riguarda anche atti relativi a crediti di natura previdenziale o a sanzioni amministrative per violazioni delle norme del Codice della strada.

tributario», ai sensi degli artt. 2 e 19, d.lgs. n. 546/1992.

¹⁶ L'orientamento può dirsi ormai consolidato a seguito della pronuncia, a Sezioni Unite, 14 aprile 2020, n. 7822, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 504, con nota di GUIDARA, *Le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *Corr. giur.*, 2020, 932, e in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2193, con il commento, assai critico, di C. GLENDI, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*.

¹⁷ In base all'articolato principio di diritto enunciato dalle cit. Sezioni Unite n. 7822/2020.

Osservandosi, riguardo a tale profilo, che, quando l'atto prodromico di cui viene dedotta l'omessa notifica porta in sé pretese di natura diversa, trattandosi, ad es., di una intimazione di pagamento, il giudice tributario e il giudice ordinario si troveranno entrambi a dover decidere sulla stessa identica questione, ovvero se quell'intimazione è stata, o meno, ben notificata. Sicché può verificarsi, come infatti si è verificato, che, proposta opposizione davanti al giudice dell'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.*, il giudice ordinario del merito, dopo aver disatteso vizi contenutistici del pignoramento per la dedotta non corrispondenza dei crediti ivi indicati con quanto riportato nell'intimazione, affrontata l'ulteriore questione della notifica dell'intimazione prodromica *ex art. 140 c.p.c.* a mezzo di corriere privato, abbia deciso per il rigetto dell'opposizione, ma solo per i crediti non tributari, declinando, invece, la propria giurisdizione, sempre sulla notifica, in riferimento a quelli tributari¹⁸.

Se, poi, si assommano i due profili sopra evidenziati (deduzione di vizi ulteriori rispetto all'omessa notifica dell'atto tributario presupposto e atto presupposto che riguarda pretese tributarie e non) può accadere, com'è infatti accaduto, che, adito, nel caso, il giudice tributario, esso abbia declinato la propria giurisdizione per le cartelle non riguardanti tributi, abbia vagliato, per le altre cartelle, la prova della notifica offerta dall'agente della riscossione e, per quelle ritenute non notificate, abbia annullato *in parte qua* l'atto di pignoramento, mentre, per quelle ritenute ben notificate, abbia, sotto altro profilo, ancora declinato la propria giurisdizione sugli ulteriori vizi dedotti, nella specie relativi al calcolo degli interessi

e all'eccepita prescrizione maturata successivamente all'avvenuta notifica delle cartelle, rimandando al giudice dell'esecuzione¹⁹.

3. Le problematiche del giudice tributario sull'impugnazione del pignoramento.

La tipologia dell'atto impugnato (pignoramento) pone, poi, al giudice tributario tutta una serie di problemi che non è abituato a trattare.

Un primo aspetto su cui occorre ragionare attiene al fatto che, per orientamento ormai consolidato della Suprema Corte²⁰, quando si tratta di pignoramento presso terzi, il terzo pignorato non è soggetto "indifferente" all'opposizione proposta, in ragione degli obblighi *ex lege* imposti (art. 545 e 546 c.p.c.), per cui è *litisconsorte* necessario nel giudizio di opposizione. Pertanto, il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio, fissando il termine per l'incombente che, se non attuato, darà luogo a pronuncia di estinzione del giudizio. Qualora, poi, il giudice non provvedesse all'ordine, la sentenza è nulla e opera il rinvio dai gradi superiori al primo.

Secondo la Suprema Corte²¹, il *litis consortio* con il terzo sussiste anche quando si tratta di opposizione al pignoramento *ex art. 72-bis d.p.r. n. 602/1973*, con ordine di-

¹⁸ Trib. Palermo, 11 agosto 2023, n. 3840.

¹⁹ CGT I gr. Vicenza, 14 settembre 2023, n. 273; CGT II gr. Lazio, 3 aprile 2024, n. 2182.

²⁰ Cass., sez. III, 18 maggio 2021, n. 13533; Id., 21 marzo 2022, n. 9000; Id., 6 febbraio 2023, n. 3520; Id., 22 febbraio 2023, n. 5476; Id., 14 aprile n. 10034; Id., 7 giugno 2024, n. 16004; Id., 30 luglio 2024, n. 21290; Id., 22 febbraio 2025, n. 4675.

²¹ Cass., sez. III, 19 maggio 2022, n. 16236; Id., 27 dicembre 2023, n. 36568; Id., 5 aprile 2024, n. 9155.

retto di pagamento al terzo. Mezzo prescelto dall'agente della riscossione per la sua rapidità e snellezza, in cui spicca la piena autonomia dell'agire dell'esecuzione tributaria, ancor più delle altre tipologie di pignoramento, per le quali, pur nella speciale disciplina del d.p.r. n. 602/1973, a un certo punto è previsto l'intervento giurisdizionale. Tanto è vero che parte della dottrina ha dubitato che si tratti di un vero e proprio pignoramento²², mentre la Suprema Corte, opportunamente, lo considera «un'autentica espropriazione presso terzi»²³.

Orbene, se, dunque, invece di «opposizione» davanti al giudice dell'esecuzione, viene proposta «impugnazione» davanti al giudice tributario, non è peregrino domandarsi se il giudice adito debba dare effetto a tale consolidato principio, curando che sia rispettato il *litis consortio* con il terzo pignorato, posto che l'eventuale suo provvedimento di sospensione riguarderà anche il terzo, così come la decisione sulla legittimità o meno dell'ordine di pagamento dell'agente della riscossione, con ogni conseguenza che ne deriva.

Tuttavia, salvo i casi in cui il difensore dell'impugnante si premuri di notificare il ricorso anche al terzo pignorato, ad oggi non pare che i giudici tributari, salvo qualche rara eccezione²⁴, si siano mostrati sensi-

bili al fatto di dover ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Sarebbe, invece, buona cosa se lo facessero, per evitare il rischio che, stante la nullità della pronuncia resa, rilevabile anche d'ufficio, ne consegua, nei successivi gradi, un rinvio al primo. E per evitare altresì che, come ultimamente è orientata a decidere la Suprema Corte, se non è specificato o non si evince dal proposto ricorso per cassazione quale sia l'identità del terzo, nonostante la violazione dell'art. 102 c.p.c., in ragione dell'incerta identità del litisconsorte, non venga neppure disposta la rimessione dell'intera causa al giudice del primo grado, ma venga dichiarata l'inammissibilità del ricorso²⁵.

Un secondo aspetto su cui sembra utile soffermarsi, e che, del pari, coinvolge il terzo, attiene al termine di sessanta giorni dalla notifica²⁶ per l'esecuzione dell'ordine di pagamento di cui all'art. 72-*bis* d.p.r. n. 602/1973.

Può, infatti, capitare che, pur proposto sollecitamente ricorso, con richiesta di sospensione, fin anche *inaudita altera parte* o nelle forme ordinarie *ex art. 47* d.lgs. n. 546/1992, il terzo, nelle more, abbia già pagato.

Occorre, allora, domandarsi cosa il giudice tributario debba fare. Se decidesse in favore del contribuente, con accoglimento del ricorso per il dedotto vizio di omessa notifica dell'atto tributario presupposto, ci si domanda se debba pronunciare, come fa il giudice ordinario, condanna di restituzione di quanto indebitamente versato dal

²² C. GLENDI, *Quale termine di efficacia del pignoramento per l'esecuzione esattoriale*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2020, 746, citando ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 562, osserva trattarsi di qualcosa di più di un pignoramento, e cioè «una sorta di autoassegnazione del credito, salvo esazione, a favore dell'agente della riscossione e dell'ente impositore, che diventa *uno actu* titolare del credito pignorato».

²³ Cass., sez. III, 4 ottobre 2011, n. 20294; Cass., sez. VI-3, 18 novembre 2014, n. 24541; Cass., sez. III, 20 ottobre 2016, n. 21258; Id., 19 maggio 2022, n. 16236.

²⁴ CGT I gr. Prato, 16 agosto 2023, n. 71.

²⁵ Cass., sez. III, 14 settembre 2023, n. 26562; Id., 22 novembre 2024, n. 30178.

²⁶ Corrispondenti al termine per impugnare davanti al giudice tributario, mentre, se si azionasse l'opposizione *ex art. 617* c.p.c., il termine è di venti giorni.

terzo all'agente della riscossione. Se decidesse, invece, a sfavore del contribuente, in ragione dell'avvenuta rituale notifica dell'atto tributario presupposto, ci si domanda se, oltre al rigetto del ricorso, debba pronunciare la liberazione del terzo dal vincolo, fatto di non poco rilievo per il classico caso di pignoramento delle giacenze sul conto corrente.

Può, al contrario, capitare che il terzo non abbia pagato e, al momento della decisione, i sessanta giorni dall'ordine siano decorsi.

Anche in tal caso ci si chiede se il giudice tributario debba comportarsi come quello ordinario e dichiarare cessata la materia del contendere, come è stato deciso da attento giudice dell'esecuzione²⁷. Atteso che la scelta dell'Agenzia delle entrate-Riscossione di avvalersi dello strumento esecutivo previsto dall'art. 72-bis d.p.r. n. 602/1973 costituisce via alternativa rispetto alla modalità ordinaria di cui all'art. 543 e ss. c.p.c. e non può configurarsi alcuna prosecuzione processuale dello strumento utilizzato nell'ipotesi di mancato adempimento del terzo, tanto è vero che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 72-bis, ultimo comma, e 72, comma 2, l'agente della riscossione non soddisfatto è tenuto a procedere secondo la modalità ordinaria ed è tenuto a farlo *ex novo*²⁸.

Con riguardo, dunque, agli assai concreti profili esaminati, parrebbe, invero, opportuno che il giudice tributario possa, nel contraddittorio con il terzo *debitor debitoris*,

esaurire ogni questione, in modo da evitare passaggi ad altra giurisdizione solamente per la pronuncia delle disposizioni sul pignoramento consequenziali alla decisione resa sull'omessa notifica o meno dell'atto tributario.

4. Ulteriori profili problematici sul riparto di giurisdizione.

Riprendendo, più in dettaglio, i frequenti casi in cui i motivi di impugnazione davanti al giudice tributario siano molteplici e tali da lambire sfere di spettanza del giudice dell'esecuzione, e sempre nella prospettiva delineata dalla Suprema Corte che l'atto impugnabile davanti al giudice tributario sia il pignoramento, occorre, in qualche modo, chiarire cosa spetti alla decisione dell'uno o dell'altro giudice, fermi i limiti di cui all'attuale dettato dell'art. 57 d.p.r. n. 602/1973, per quanto non toccato dalla pronuncia della Consulta 31 maggio 2018, n. 114²⁹.

²⁷ Trib. Lecce, ord. 22 maggio 2019, citata da SPALLUTO e CARLUCCIO in *ProntoProfessionista.it* del 22 luglio 2020.

²⁸ In tal senso GIUGLIANO, *L'ordine di pagamento diretto ex art. 72-bis d.p.r. n. 602/73: dall'interpretazione evolutiva della giurisprudenza di legittimità alla recente legislazione di urgenza*, in *inexecutivis.it*, 25 luglio 2022, in specie § 7. Negli stessi termini, Trib. Genova, 24 gennaio 2020, n. 184 e Trib. Napoli, 8 settembre 2022, n. 7914.

²⁹ La Consulta ha, infatti, dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 57, comma 1, lett. a), d.p.r. n. 602/1973 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie relative agli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere, siano ammesse le opposizioni all'esecuzione regolate dall'art. 615 c.p.c. V. i commenti di CARINCI, *La Consulta rimuove il divieto all'opposizione dell'esecuzione: cade una (altra) specialità dell'esecuzione esattoriale*, in *Fisco*, 2018, 2642; DALLA BONTÀ, *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo "assedio"*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 2687; C. GLENDI, *La Consulta schiude le porte alle opposizioni nell'esecuzione forzata tributaria*, in *Corr. giur.*, 2018, 1423; GUIDARA, *Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'intervento della Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 2018, 2661; SCALINCI, *Dal divieto di opporsi all'esecuzione tributaria «a valle» della cartella di pagamento emerge un incostituzionale vuoto di tutela*, in *Riv. dir. trib.*, Suppl. online 6 giugno 2018; LONGO, *La Corte costituzionale ridisegna il confine tra ricorso al giudice tributario e opposizione all'esecuzione*, in *Giusto proc. civ.*, 2018,

Con riguardo ai più ricorrenti motivi di sindacato, di cui sopra si è fatto cenno, sembra che, ai sensi dell'art. 57, comma 1, d.p.r. n. 602/1973, resti comunque riservato al giudice ordinario discettare sulla pignorabilità dei beni.

Altri motivi, a titolo di esempio, del tipo contestazioni di un pignoramento relativo a stipendi, salari o indennità inerenti al rapporto di lavoro o dovute a causa del licenziamento nella misura superiore al quinto, oppure contestazione di pignoramento relativo a conto corrente in cui siano versati unicamente tali emolumenti, sempre con riguardo alla misura superiore ai limiti di legge, con i complessi calcoli ai quali è abituato il giudice dell'esecuzione, paiono anch'essi esulare dalla giurisdizione del giudice tributario, che, una volta verificata la ritualità della notifica dell'atto tributario, dovrà declinare la propria giurisdizione e rimandare al giudice dell'esecuzione.

Non è, invece, chiaro chi abbia giurisdizione, qualora venga dedotta, innanzi tutto, l'omessa notifica al debitore del pignoramento stesso.

Sovente accade, infatti, che l'agente della riscossione, quando si avvale del pignoramento diretto *ex art. 72-bis* d.p.r. n. 602/1973, notifici l'ordine di pagamento solamente al terzo pignorato, nonostante la Suprema Corte abbia affermato che l'omessa notifica al debitore, valevole anche per

l'ipotesi contemplata dal citato art. 72-*bis*, «determina l'inesistenza del pignoramento, difettando radicalmente l'atto iniziale del processo, ai sensi dell'art. 491 c.p.c.»³⁰.

Al proposito, si riscontra che il giudice adito tende a scendere nell'esame del vizio di omessa notifica del pignoramento, anche se è il giudice ordinario (*ex art. 617 c.p.c.*) e se sono dedotti vizi di omessa notifica di atti tributari prodromici³¹.

Non è, altresì, chiaro, questa volta nemmeno in seno alla Suprema Corte, se il giudice tributario debba occuparsi anche dell'eccepita prescrizione maturata dopo la verifica della rituale notifica dell'atto tributario, o declinare la propria giurisdizione.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 114/2018, e le Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 7822/2020, si sono pronunciate in favore del giudice ordinario, per il quale, invero, non è così difficile calcolare se, dall'avvenuta notifica dell'atto tributario alla notifica del pignoramento, siano passati dieci anni per i tributi erariali, cinque anni per sanzioni e interessi, cinque anni per i tributi locali e tre per le tasse automobilistiche. Il tutto senza andare a cercare petizioni di principio sull'idea civilistica dell'"estinzione del credito" (e conseguente problematica a chi spetti pronunciarla), totalmente estranea, anche a parere della Suprema Corte in ambito concorsuale³², al-

1065.; RAGGI, *La Consulta "rottama" i limiti alle opposizioni contro l'Esattore*, in *Corr. trib.*, 2018, 2423; RANDAZZO, *Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale priva di titolo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2018, 658; MELIS - RASI, *Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?*, in *Riv. esec. forz.*, 2018, 679; CANNIZZARO, *Alcune osservazioni sui "nuovi" limiti della giurisdizione tributaria in materia di esecuzione forzata alla luce dell'orientamento della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, Suppl. online 1° ottobre 2019.

³⁰ Cass., sez. III, 27 novembre 2023, n. 32804.

³¹ Il Tribunale di Roma, 12 gennaio 2023, n. 201, poiché non risultava provata la notifica all'esecutato, ha accolto l'opposizione avverso il pignoramento esattoriale. Il Tribunale di Napoli, sent. 8 settembre 2022, n. 7914, per lo stesso motivo, ha dichiarato la nullità del pignoramento afferente, sia a pretese tributarie, sia di altra natura, declinando, però, la propria giurisdizione con riguardo alle sottese cartelle portanti tributi.

³² Cass., sez. un., 24 dicembre 2019, n. 34447, menzionata dalle Sezioni Unite n. 7822/2020, con l'apprezzabile risultato di coerenza sulla giurisdizione del giudice ordinario, sia in ambito concorsuale, sia nell'esecuzione forzata individuale.

la questione del confine della giurisdizione delineato dall'art. 2, d.lgs. n. 546/1992.

Tuttavia, permangono decisioni di legittimità che ritengono sia il giudice tributario a doversene occupare³³.

Certo è, dagli esempi fatti, che, in sede di impugnazione del pignoramento, al giudice tributario, secondo l'orientamento della Suprema Corte, spetta solo uno spicchio, più o meno ampio, di cognizione e, per il resto, deve declinare la propria giurisdizione in favore del giudice ordinario³⁴. Sicché ne discende un frazionamento del giudizio sull'atto di pignoramento che non pare semplificare il contenzioso.

5. Le incerte prospettive di una razionalizzazione.

A fronte di tali confusi itinerari, come accennato all'inizio, la legge delega n. 111/2023, con l'art. 19, comma 1, lett. c), ha incaricato il Governo di modificare l'art. 57, d.p.r. n. 602/1973 «prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributa-

rio, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973».

A parte la dimenticanza, non da poco, quale atto presupposto, dell'accertamento impositivo, e nonostante una vaga assonanza nella formulazione con quanto stabilito al comma 4-bis dell'art. 12, d.p.r. n. 602/1973, di cui sopra si è detto, pare che il testo della norma di delega apra le porte a una prospettiva del tutto «nuova» rispetto all'orientamento della Corte di Cassazione.

Le indicazioni della delega, infatti, lasciano intendere che vengano *tout court* sottratte dalla giurisdizione del giudice ordinario le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi di cui agli artt. 615, comma 2, e 617 c.p.c., ad esse sostituendosi la giurisdizione del giudice tributario, modellata sulle regole del d.lgs. n. 546/1992.

Il giudice tributario diverrebbe, quindi, «giudice dell'opposizione», sia per la fase cautelare (che sarebbe di spettanza del giudice dell'esecuzione), sia per il merito (che sarebbe di spettanza del giudice ordinario del merito dell'opposizione), questa volta non più eventuale (come per il giudizio di opposizione ordinario), ma usuale. Va, infatti, ricordato che, come ribadito dalla Suprema Corte³⁵, quando è proposta opposizione davanti al giudice dell'esecuzione *ex art. 615 e/o 617 c.p.c.*, anche se il pignoramento tributario è declinato nell'ordine di pagamento di cui all'art. 72-bis, d.p.r. n. 602/1973, vanno sempre distinte le due fasi di sospensione dell'esecuzione e, poi, di

³³ Ad es., Cass., sez. un., 25 maggio 2022, n. 16986, pur dovendosi sottolineare che tale pronuncia si riferiva a cartelle di pagamento asseritamente conosciute tramite l'estratto di ruolo, prima che le Sezioni Unite n. 26283/2022 sancissero l'inammissibilità di siffatti ricorsi in difetto dei presupposti di cui al comma 4-bis dell'art. 12, d.p.r. n. 602/1973. Nonostante questo, vi hanno aderito Cass., sez. trib., 13 dicembre 2023, n. 34902; Id., 8 marzo 2024, n. 6289; Cass., sez. un., 29 gennaio 2025, n. 2098; Id., 26 aprile 2025, n. 10936. Con l'effetto che sarà il giudice ordinario a dichiarare il difetto di giurisdizione e a rimandare al giudice tributario, come ha fatto il Trib. Salerno, 11 dicembre 2024, n. 5896.

³⁴ Per il dettaglio di ulteriori criticità e incongruenze derivanti dal frazionamento del giudizio sull'atto di pignoramento tra giudice tributario e giudice ordinario, v. G. GLENDI, *Spigolature di "opposizioni" e "impugnazioni" nell'esecuzione forzata tributaria*, in *L'esecuzione forzata tributaria*, a cura di C. GLENDI - A. GUIDARA, Milano, 2024, *passim* e, in particolare, 499-500.

³⁵ Cass., sez. III, 14 novembre 2017, n. 26830.

introduzione del giudizio di merito³⁶, invero più semplicemente articolate, se proposte davanti al giudice tributario, nella fase cautelare *ex art. 47, d.lgs. n. 546/1992*, e, poi, nella consueta trattazione del merito.

Resta, invece, assai discutibile il fatto che il *discrimen* tra giurisdizioni sia segnato dall'avvenuta deduzione, o meno, di un vizio di omessa notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, comma 2, del d.p.r. n. 602/1973 (gli stessi atti menzionati dall'art. 2, d.lgs. n. 546/1992), che, se dedotto, trascinerrebbe con sé l'intera opposizione di cui agli artt. 615, comma 2, e 617 c.p.c. davanti al giudice tributario. Tale *discrimen*, demandato alla scelta dell'opponente, per la variabilità che comporta, non appare, invero, soddisfacente³⁷.

Sta di fatto che, come si è sopra, altresì, accennato, il legislatore delegato ha completamente ignorato la direttiva.

6. Considerazioni finali.

La prospettata devoluzione al giudice tributario delle opposizioni *ex art. 615, comma 2, e art. 617 c.p.c.* avverso il pignoramento afferente a tributi merita lo svolgimento di qualche riflessione finale.

Va, infatti, rilevato che, nell'espropriazione tributaria, il giudice dell'esecuzione, qualora non vi siano opposizioni, interviene (salvo alcuni casi particolari per l'espropriazione immobiliare) solamente quando si tratta di assegnare all'ente procedente le somme ricavate, o pignorate al terzo se ancora si procede nelle forme ordinarie, oppure distribuirle *ex art. 84, d.p.r. n. 602/1973*, o per l'eventuale *sub* procedimento di conversione del pignoramento.

Questo avviene perché, nell'esecuzione forzata tributaria, il pignoramento è atto dell'agente della riscossione (che non abbisogna del giudice per procedere), al pari di tutti gli altri atti della riscossione suoi propri, peraltro già appartenenti alla giurisdizione tributaria.

Pertanto, non sembra così destabilizzante ipotizzare che, qualora intervengano le "opposizioni" delineate dalla legge delega (escluse, infatti, le opposizioni di terzi che coinvolgono i diritti di questi ultimi) se ne possa occupare *tout court* il giudice tributario, piuttosto che il giudice dell'esecuzione, quando, per di più, nel processo esecutivo ordinario la trattazione di quelle "opposizioni" spetta al giudice del merito, limitandosi il giudice dell'esecuzione alla fase sommaria e alla sospensiva.

In questa prospettiva, verrebbe, quindi, ricondotto al giudice tributario il pieno controllo del sindacato sull'atto di pignoramento, intendendosi, cioè, su tutte le contestazioni sollevate avverso il pignoramento stesso, senza più rimbalzi tra giudice tributario e giudice ordinario.

³⁶ Con applicazione della regola generale per cui, se la sospensione è stata rigettata, sarà l'opponente ad essere interessato all'introduzione del giudizio di merito per far valere i vizi dedotti, mentre, se la sospensione è stata accolta, sarà il creditore ad essere interessato a introdurre il merito. Infatti, quando la procedura venga sospesa, ai sensi dell'art. 624 c.p.c. l'ordinanza è reclamabile, e, ai sensi del comma 3, della cit. norma, «se l'ordinanza non viene reclamata o viene confermata in sede di reclamo, e il giudizio di merito non è stato introdotto nel termine perentorio assegnato ai sensi dell'art. 616, il giudice dell'esecuzione dichiara, anche d'ufficio, l'estinzione del processo e ordina la cancellazione della trascrizione del pignoramento, provvedendo anche sulle spese».

³⁷ Come, criticamente, evidenziato da Rasi, *Le tutele verso gli atti dell'esecuzione: attualità e prospettive*, in *L'esecuzione forzata tributaria*, cit., 200, posto che «il riparto di giurisdizione dovrebbe essere affidato solo a criteri oggettivi, operanti *ex ante*, e dovrebbe condurre a individuare un unico giudice».

Tuttavia, per giungere all'ipotizzato nuovo assetto, pare necessario il supporto di una solida ricostruzione sistematica di inquadramento anche della fase dell'esecuzione forzata tributaria, almeno con riferimento al primo atto di pignoramento, quale fase di esercizio di attività amministrativa, del pari di quella dell'accertamento e della riscossione³⁸.

Se la tendenza è quella di allontanare l'atto di pignoramento afferente a tributi dalla giurisdizione ordinaria in favore di quella tributaria, non si può, pertanto, prescindere da un intervento normativo assai più netto e "consapevole" (in particolare sulla "natura" degli atti oggetto di opposizione) rispetto alle indicazioni della delega.

Si vedrà, in futuro, se la problematica in esame costituisca altra vicenda, come la creazione degli atti facoltativamente impugnabili e come la configurata impugnazione degli atti non notificati conosciuti *aliunde*, destinata a ripiegarsi su sé stessa, oppure a divenire foriera di sviluppi costruttivi.

Al momento, non resta, invece, che assistere all'ondivago, e assai poco entusiasmante, rimpallo tra giudici, ordinari e tributari.

GRAZIELLA GLENDI

³⁸ In tal senso, nettamente, GUIDARA, *La natura amministrativa dell'esecuzione forzata tributaria*, in *L'esecuzione forzata tributaria*, cit., 57 ss.

IV.

Sul diritto dell'unione

1. Un’Agenzia tributaria europea: una proposta accademica per la prossima Commissione

SOMMARIO: **1.** Cooperazione amministrativa in materia fiscale nell’Unione Europea. – **2.** La proposta di creare un’Agenzia tributaria europea. – **3.** La risposta del Commissario Gentiloni e le prospettive per la legislatura 2024-2029.

1. Cooperazione amministrativa in materia fiscale nell’Unione Europea.

Il quadro legislativo per la cooperazione fiscale europea si è evoluto così rapidamente e su tale scala negli ultimi quindici anni che è inevitabile considerare le necessarie conseguenze istituzionali di tale cambiamento^{1 2}. I primi strumenti di cooperazione fiscale europea risalgono a quasi cinquant’anni fa, come la Direttiva 77/799/CE relativa alla reciproca assistenza da parte delle Autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e la Direttiva 76/308/CEE relativa alla reciproca assistenza in materia di recupero delle imposte. Tuttavia, è solo a partire dagli anni duemila, con la Direttiva 2003/48, nota come

“Direttiva Risparmio”, e i regolamenti settoriali sull’IVA e sulle accise, che ha iniziato a svilupparsi un vero e proprio sistema europeo di cooperazione amministrativa, con le sue caratteristiche specifiche.

Questa tendenza si è accelerata con l’adozione della Direttiva 2011/16, nota come “DAC 1”, in base alla quale gli Stati membri dell’Unione Europea si sono impegnati a scambiare automaticamente informazioni su cinque categorie di reddito oltre agli interessi di risparmio (già coperti dalla Direttiva 2003/48) (redditi professionali, compensi agli amministratori, prodotti di assicurazione sulla vita, pensioni e proprietà immobiliari e redditi da esse derivanti).

Nel giro di pochi anni, la Direttiva 2011/16 è stata modificata sette volte, in alcuni casi in modo molto sostanziale, da ultimo dalla Direttiva 2023/2226 del 17 ottobre 2023 (DAC 8), che impone agli operatori dei settori dei *criptoasset* e della moneta elettronica l’obbligo di trasmettere alle Autorità fiscali degli Stati membri le informazioni sulle transazioni effettuate dai residenti e che entrerà in vigore nel 2026³.

¹ La Direttiva 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 (GU L 336 del 27 dicembre 1977, pagg. 15-20) riguardava originariamente la reciproca assistenza da parte delle Autorità competenti degli Stati membri nel campo dell’imposizione diretta.

² Direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, relativa all’assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, GU L 073 del 19 marzo 1976, 18-23.

³ G. MARINO, *A Wishful Thinking Towards a European Tax Agency*,

Questa intensa attività legislativa rafforza una tendenza mondiale in materia fiscalità che mira a rendere lo scambio automatico uno standard internazionale. La cooperazione amministrativa presenta sfide importanti all'interfaccia tra legge, tecnologia e politica⁴. L'attuale quadro legislativo soffre di una mancanza di coordinamento che porta a una mancanza di efficienza, ma anche a una mancanza di trasparenza, con potenziali implicazioni per la situazione dei contribuenti interessati⁵. Le pratiche divergenti negli Stati membri per quanto riguarda l'attuazione della legislazione fiscale dell'UE che disciplina le imposte armonizzate possono portare alla doppia imposizione internazionale, anche nel caso di imposte armonizzate. Inoltre, nonostante la cooperazione bilaterale e multilaterale di lunga data tra le varie Autorità fiscali nazionali, il coordinamento delle verifiche fiscali transfrontaliere sembra ancora limitato in assenza di un quadro realmente operativo a livello UE. Tuttavia, non sembra possibile risolvere tutti questi

problemi senza prendere in considerazione uno sviluppo istituzionale come la creazione di un organismo specificamente responsabile a livello europeo per coordinare l'azione delle Amministrazioni fiscali degli Stati membri in un contesto transfrontaliero⁶. Nel 2023, la Commissione ha presentato al Parlamento europeo e al Consiglio dei ministri delle Finanze una proposta di Regolamento UE che riscrive completamente il Codice doganale dell'Unione contenuto nel Regolamento (UE) n. 952/2013. Dei 265 articoli del futuro Codice, 33 (articoli da 205 a 237) riguardano la creazione di una "Autorità doganale dell'Unione europea". Si tratterebbe della 38esima "Agenzia esecutiva" dell'UE (comprese quattro Autorità con poteri più ampi) e la prima nel campo della fiscalità; l'ultima è l'Autorità europea contro il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo (AMLA), approvata dal Parlamento il 24 aprile 2024 e dal Consiglio il 19 giugno 2024.

2. La proposta di creare un'Agenzia tributaria europea.

La proposta di un'Autorità doganale europea solleva naturalmente la questione della creazione di un'adeguata controparte fiscale. In quest'ottica, 131 professori di diritto tributario di 17 Stati membri dell'UE, tra cui i due sottoscritti, hanno inviato una lettera aperta al Commissario responsabile della fiscalità nel gennaio 2024, chiedendo

in *A Journey Through European and International Taxation*, Liber Amicorum in Honour of Peter Essers, ed. C. De Pietro, C. Peters, E. Kemmeren, WoltersKluwer, 2024, 227. Nel frattempo, il Consiglio europeo il 14 aprile 2025 ha adottato anche la DAC 9 che estende e aggiorna il quadro di cooperazione tra le Autorità fiscali degli Stati membri, con l'obiettivo di implementare efficacemente la Direttiva 14 dicembre 2022, 2022/2523 sulla *Global Minimum Tax*.

⁴ A questo proposito, va notato che la Corte di giustizia, che di solito è piuttosto cauta quando si tratta di applicare i diritti fondamentali nella cooperazione amministrativa (si veda in particolare la sentenza del 22 ottobre 2013 (Grande Sezione), C-276/12, Sabou, ECLI:EU:C:2013: 678), ha tuttavia invalidato la Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda il diritto al rispetto della vita privata (segreto professionale) in una sentenza dell'8 dicembre 2022 (CGUE (Grande Sezione), C-694/20, Orde van de Vlaamse Balies e altri, C-694/20, Orde van de Vlaamse Balies e altri), a., ECLI:EU:C:2022:963).

⁵ Si veda in particolare CGUE, 18 giugno 2020, C-276/18, KrakVet Marek Batko sp. K, ECLI:EU:C:2020:485.

⁶ Commissione europea, Proposta di Regolamento del 17 maggio 2023 che istituisce il Codice doganale dell'Unione e l'Autorità doganale dell'Unione europea e abroga il Regolamento (UE) n. 952/2013, COM/2023/258 definitivo.

la creazione di un'Agenzia europea di cooperazione tributaria. La lettera aperta è stata accompagnata da una bozza di regolamento europeo che si ispira, oltre alla proposta di un'Autorità doganale europea, ai regolamenti che disciplinano altre autorità europee precedenti, ossia l'Autorità europea del lavoro (ELA, la più recente che sarà creata nel 2019) e le tre Autorità europee che operano nel campo dei mercati e delle istituzioni finanziarie (ESMA, EBA ed EIOPA).

Secondo il progetto, i compiti della futura Agenzia europea per la cooperazione tributaria consisterebbero inizialmente solo nel sostenere l'azione delle Amministrazioni fiscali nazionali e nel facilitare la cooperazione tra di esse. L'Agenzia sarebbe quindi principalmente responsabile di facilitare lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali nazionali e di sostenere il loro effettivo rispetto degli obblighi di cooperazione imposti dalle direttive e dai regolamenti UE attualmente in vigore, come il Regolamento 904/2010 e la rete EUROFISC per l'IVA, la Direttiva 2011/16/UE (CRS, *ruling* transfrontalieri, CBC Reporting, ecc.) per le imposte dirette e la Direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca per il recupero dei crediti. L'Agenzia dovrebbe quindi rafforzare la cooperazione e accelerare lo scambio di informazioni tra gli Stati membri, aiutandoli a rispettare i loro obblighi ai sensi del diritto dell'UE, oltre a facilitare il *follow-up* delle richieste e degli scambi di informazioni, fornendo supporto logistico e tecnico.

Un secondo compito assegnato alla futura Agenzia sarebbe quello di coordinare e sostenere i controlli simultanei e le indagini congiunte, come già previsto dai regolamenti e dalle direttive dell'UE. Su richiesta degli Stati membri, l'Agenzia dovrebbe quindi coordinare e sostenere i controlli simultanei o le indagini amministrative congiunte che rientrano nelle sue competenze,

e persino proporre verifiche concertate o congiunte alle amministrazioni fiscali degli Stati membri. I controlli simultanei comportano verifiche in diversi Stati membri su casi correlati, con l'assistenza del personale dell'Agenzia. Le indagini amministrative congiunte prevedono verifiche in uno Stato membro con la partecipazione di funzionari di altri Stati membri, sempre con il supporto dell'Agenzia. In termini pratici, l'Agenzia fornirebbe alle Amministrazioni fiscali nazionali un supporto concettuale, logistico e tecnico, oltre a competenze legali, compresi servizi di traduzione e interpretazione.

All'Agenzia potrebbero essere affidati anche compiti relativi alla gestione operativa di alcune piattaforme informatiche europee o sistemi di comunicazione comuni contenenti dati sui contribuenti o sulle transazioni imponibili, istituiti da atti legislativi dell'UE nel campo delle imposte armonizzate, in particolare nel campo dell'IVA e delle accise⁷. Coordinerà, svilupperà e implementerà i quadri per garantire uno scambio di informazioni senza soluzione di continuità tra gli Stati membri e con l'Agenzia, sulla base del Quadro europeo di interoperabilità e dell'Architettura europea di riferimento per l'interoperabilità.

Infine, un'Agenzia europea per la cooperazione tributaria integrerebbe efficacemente il lavoro degli organi dell'UE il cui compito è quello di proteggere gli interessi finanziari dell'UE combattendo la frode fiscale e la corruzione. Cercherebbe quindi di garantire la cooperazione, evitare so-

⁷ In tal senso si è espressa anche la società di consulenza *Syntesia* che, nel supportare la Commissione europea nel progetto di riforma dell'IVA, ha raccolto positive reazioni da parte degli *stakeholders* sulla creazione di una Agenzia europea con lo scopo di coordinare e ridurre le differenze interpretative nazionali in materia di IVA.

vrapposizioni e promuovere sinergie con altre agenzie e organi specializzati dell'UE, come l'Ufficio europeo antifrode (OLAF) e la Procura europea (EPPO). Potrebbe anche concludere accordi di cooperazione con Agenzie come Europol ed Eurojust.

Una caratteristica organizzativa dell'Agenzia sarebbe che ogni Stato membro nominerebbe uno o più funzionari di collegamento che lavorerebbero presso la sede dell'Agenzia. Questi funzionari dovrebbero assistere nello svolgimento dei compiti dell'Agenzia, in particolare facilitando la cooperazione e lo scambio di informazioni e fungendo da punto di contatto per le questioni relative al loro Stato membro. Avrebbero il diritto di richiedere e ricevere informazioni pertinenti dai loro Stati membri, nel rispetto delle leggi nazionali sulla protezione dei dati e sulla riservatezza.

Nel medio termine, l'Agenzia potrebbe anche contribuire all'attuazione europea del secondo pilastro dell'OCSE sulla tassazione minima globale. L'obiettivo di questa collaborazione sarebbe quello di fornire alle parti interessate la certezza che, sulla base delle informazioni raccolte e delle analisi del rischio fiscale, le transazioni esaminate (dal *transfer pricing* all'applicazione dell'imposta minima globale) sono a basso rischio, evitando così la necessità di controlli aggiuntivi, a meno che non si verifichi un cambiamento nei fatti e nelle circostanze⁸.

A più lungo termine, l'ambizione politica potrebbe arrivare a trasformare l'Agenzia in una vera e propria Autorità Europea di Co-

operazione Tributaria, dotandola di poteri di indagine e controllo, e persino di potere impositivo sui grandi gruppi transfrontalieri (quelli con un fatturato superiore a 750 milioni di euro), attualmente coinvolti nell'approccio europeo alla fiducia e alla cooperazione (ETACA)⁹, un progetto pilota volto a stabilire un quadro di dialogo preventivo tra Amministrazioni e contribuenti nella valutazione dei rischi di *transfer pricing*.

3. La risposta del Commissario Gentiloni e le prospettive per la legislatura 2024-2029.

Nel marzo 2024, il Commissario europeo per la fiscalità ha risposto alla lettera aperta, accogliendo con favore l'interesse per la sua proposta di riforma dell'unione doganale dell'UE e l'ambizione di creare un'Agenzia europea nel campo della fiscalità.

Ha sottolineato che negli ultimi anni sono già stati compiuti alcuni passi importanti per quanto riguarda lo scambio di informazioni, come, ad esempio, l'istituzione nel 2023 di un gruppo di esperti per svolgere missioni di accertamento in tutti gli Stati membri, al fine di individuare il fulcro del lavoro futuro della Commissione¹⁰. Ha anche sottolineato il fatto che, in occasione del *Eu Tax Administration Summit* del novembre 2023, i responsabili delle Amministrazioni fisca-

⁸ E. TRAVERSA - F. PASCUCCI, *L'Accord sur le taux d'imposition minimum des multinationales et la taxation des entreprises numériques : une étape ultérieure vers la constitution d'un ordre international autonome*, in *Annuaire Français de Droit International*, Vol. 1, n. 1, 2021, 18.

⁹ Commissione europea, Linee guida Approccio europeo alla fiducia e alla cooperazione (ETACA), 11 ottobre 2021, disponibile su https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en.

¹⁰ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-cooperation-and-control/tax-administration-eu-summit-tadeus_en.

li degli Stati membri hanno concordato di dare priorità al miglioramento della qualità dei dati e della qualità delle informazioni scambiate¹¹. Il Commissario ha anche fatto riferimento all'esistenza dello strumento di supporto tecnico, che può essere utilizzato per realizzare le riforme dei sistemi fiscali degli Stati membri, e all'entrata in vigore nel 2024 della Direttiva DAC 7, che fornisce un quadro giuridico chiaro per effettuare controlli transfrontalieri congiunti.

Per quanto riguarda in particolare l'IVA, il Commissario ha osservato che dal 2010 le Amministrazioni fiscali sono state in grado di cooperare all'interno di Eurofisc e di combattere le frodi in modo più efficace. Tuttavia, sottolinea alcune carenze, come il fatto che Eurofisc non ha una personalità giuridica separata e incontra dei limiti operativi dovuti alla natura volontaria della cooperazione, alle limitate risorse umane stanziare e all'insufficiente cooperazione con gli altri attori dell'UE coinvolti nella lotta contro le frodi IVA, ossia la Procura europea (EPPO), l'Ufficio europeo antifrode (OLAF) ed Europol. Si sta quindi valutando un rafforzamento di Eurofisc e il Commissario non esclude la possibilità che questo possa portare "a tempo debito" alla creazione di un'Agenzia europea.

Sulla base di questi elementi, è chiaro che la questione del rafforzamento della capacità amministrativa del livello europeo in materia tributaria risponde a un'esigenza reale, che costituirebbe un'evoluzione naturale alla luce degli sviluppi della legislazione in questo settore. È quindi auspicabile che la creazione di un'Agenzia europea di cooperazione tributaria sia una priorità per la prossima Commissione europea, e in tal

senso si attende di conoscere l'opinione del Commissario Wopke Hoekstra designato dalla Presidente Ursula Von der Leyen anche alla fiscalità con l'ambizione di contrastare l'elusione e l'evasione nonché aprire la strada ad una migliore raccolta e condivisione delle informazioni fiscali attraverso l'uso di strumenti digitali e dell'intelligenza artificiale.

EDOARDO TRAVERSA E GIUSEPPE MARINO

¹¹ https://reform-support.ec.europa.eu/index_fr.

2. Le conseguenze per le giurisdizioni nazionali della recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le principali novità apportate dalla recente riforma dello statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. – 3. Il trasferimento della competenza pregiudiziale in alcune materie dalla Corte al Tribunale. – 3.1. I meccanismi preposti al controllo della corretta applicazione del trasferimento. – 3.1.1. Il controllo *ex ante*: lo sportello unico. – 3.1.2. Il controllo *in itinere*: il rinvio di una domanda pregiudiziale dal Tribunale alla Corte. – 3.1.3. Il controllo *ex post*: la procedura di riesame. – 3.2. La specializzazione del Tribunale in materia pregiudiziale. – 4. Osservazioni conclusive.

1. Introduzione.

Con il regolamento (UE, Euratom) 2024/2019 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 aprile 2024 che modifica il protocollo n. 3 sullo statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea¹ (reg. 2024/2019) è stata approvata una riforma particolarmente significativa di questa Istituzione (CGUE), che è entrata in vigore il 1° settembre 2024². Parallelamente all'approvazione di questa modifica, la Corte di

giustizia (Corte) e il Tribunale dell'Unione europea (Tribunale) hanno emendato i propri regolamenti di procedura (di seguito, rispettivamente, RP Corte³ e RP Trib.⁴) nonché le proprie norme pratiche di esecuzione⁵, in larga misura per dotarsi della normativa di dettaglio necessaria per garantire la corretta attuazione⁶. Inoltre, la Corte

¹ *GUUE L*, 2024/2019, 12.08.2024, 1-8.

² Per un primo commento a questa riforma v. CONDINANZI, AMALFITANO, *Il Tribunale oltre il pregiudizio: le pregiudiziali al Tribunale*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, fasc. spec. 2024; MASTROIANNI, *Il trasferimento delle questioni pregiudiziali al Tribunale: una riforma epocale o un salto nel buio?*, in *Quaderni AISDUE*, 2024, 1-28; ORZAN, *Un'ulteriore applicazione delle "legge di Hooke"?* *Riflessioni a margine dell'entrata in vigore della recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea*, cit., fasc. spec. 2024, 20-74; SARMIENTO, *Gaps and 'Known Unknowns' in the Transfer of Preliminary References to the General Court*, *ivi*; *The 2024 Reform of the Statute of the Court of Justice of the EU*, October 2024, consultabile su *EULawLive*.

³ *GUUE L*, 2024/2094, 12.08.2024, 1-7.

⁴ *GUUE L*, 2024/2095, 12.08.2024, 1-22.

⁵ Rispettivamente in *GUUE L*, 2024/2173, 30.08.2024 e *GUUE L*, 2024/2097, 12.08.2024. Per un primo commento delle Istruzioni pratiche alle parti dinanzi alla Corte v. PUGLIA, *Istruzioni pratiche alle parti relative alle cause proposte dinanzi alla Corte: le principali novità*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, fasc. spec. 2024.

⁶ In proposito, sia consentito di rinviare a ORZAN, *Un'ulteriore applicazione delle "legge di Hooke"?* *Riflessioni a margine dell'entrata in vigore della recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea*, cit., fasc. spec. 2024, 20-74. In effetti, i regolamenti di procedura delle due giurisdizioni sono stati modificati innanzitutto per dare esecuzione agli emendamenti apportati allo Statuto concernenti il trasferimento delle competenze pregiudiziali in alcune materie. Sono stati effettuati, poi, degli interventi comuni sui due regolamenti di procedura, debitori della discussione sorta a seguito della domanda legislativa, relativi agli interessati che possono depositare memorie od osservazioni

ha aggiornato le proprie *Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale*⁷. Il RP Corte è entrato in vigore il 1° ottobre 2024⁸, mentre quello del Tribunale il 1° novembre 2024⁹.

Nel presente contributo, dopo avere brevemente illustrato i tratti essenziali di questa riforma, l'attenzione si concentrerà sull'aspetto indubbiamente più rilevante relativo al trasferimento della competenza pregiudiziale in alcune materie dalla Corte al Tribunale, aspetto che modifica la relazione tra le due giurisdizioni del Kirchberg ed è suscettibile di incidere sull'attività delle giurisdizioni nazionali. Seguono alcune considerazioni conclusive, che cercano di delineare i possibili scenari di sviluppo futuro della CGUE.

2. Le principali novità apportate dalla recente riforma dello statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea.

La recente riforma dello statuto della CGUE è il risultato di una procedura avviata dalla Corte il 22 ottobre 2022 confor-

memente all'art. 281 TFUE, attraverso la presentazione di una domanda volta alla modifica dello Statuto della CGUE. Giustificata largamente, come nelle precedenti occasioni, dalla necessità di fare fronte a un aumento costante del carico di lavoro dell'Istituzione¹⁰, in questo caso particolare quello della Corte¹¹, ma anche dalla volontà di sfruttare al meglio le potenzialità del Tribunale a seguito del raddoppio dei suoi membri¹², in tale domanda, la Corte proponeva di trasferire la competenza a conoscere le domande pregiudiziali in alcune materie al Tribunale e di estendere il meccanismo di ammissione preventiva delle impugnazioni, in vigore dal 1° maggio 2019 (il meccanismo di filtro)¹³, previsto per alcune

ai sensi dell'art. 23 Statuto e al loro regime di pubblicità. Infine, la Corte e dal Tribunale hanno apportato modifiche ai loro regolamenti di procedura indipendentemente da tale domanda e dal dibattito che ne è scaturito. In definitiva, le due giurisdizioni hanno sfruttato l'occasione rappresentata dalla riforma, da un lato, per inserire una nuova disposizione, comune, avente ad oggetto la trasmissione delle udienze e, dall'altro, per integrare, precisare e chiarire la portata di altre disposizioni, alla luce della loro prassi applicativa.

⁷ Per un primo commento di tale documento v. GRASSO, *La riforma del rinvio pregiudiziale e le nuove raccomandazioni ai giudici nazionali*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*, fasc. spec. 2024.

⁸ Cfr. art. 210 RP Corte.

⁹ Cfr. art. 246, par. 2 RP Trib.

¹⁰ Sulle ragioni soggiacenti la creazione del Tribunale di prima istanza (poi Tribunale), v. JAEGER, *25 Years of the General Court – Looking Back and Forward*, cit., 3-38.

¹¹ Cfr. la *Domanda presentata dalla Corte di giustizia, ai sensi dell'articolo 281, secondo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al fine di modificare il Protocollo n. 3 sullo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea*, 3 (<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15936-2022-INIT/it/pdf>).

¹² *Ibid.*, 3 e 4.

¹³ Sul cd. meccanismo di filtro delle impugnazioni v. AMALFITANO, *Note critiche sulla recente riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *DUE*, 2019, 29 ss.; GAUDISSART, *L'admission préalable des pourvois: une nouvelle procédure pour la Cour de justice*, in *CDE*, 2020, 177 ss.; GENTILE, *One Year of Filtering before the Court of Justice of the European Union*, in *Journal of Intellectual Property Law & Practice*, 2020, 807 ss.; ORZAN, *Some Remarks on the First Applications of the Filtering of Certain Categories of Appeals before the Court of Justice*, in *European Intellectual Property Review*, 2020, 426 ss.; IANNUCELLI, *L'ammissione preventiva delle impugnazioni contro le decisioni del Tribunale dell'Unione europea ex art. 58 bis dello Statuto: una prima valutazione e le eventuali applicazioni future*, in AMALFITANO, CONDINANZI (a cura di), *Il giudice dell'Unione europea alla ricerca di un assetto efficiente e (in)stabile: dall'incremento della composizione alla modifica delle competenze*, Milano, 2022, 117-142; ORÓ MARTÍNEZ, *The Filtering of Appeals by the Court of Justice: Taking Stock of the Two First Orders Allowing an Appeal to Proceed*, in *Weekend EU Law Live Edition*, 2022, n. 112; DE LUCIA, *New Developments Concerning Article 58a of the Statute of the Court of Justice of the European Union*, in *EU Law Live*, 21/03/2023; BRADLEY, *The Court of Justice Appeal Filter*

categorie di decisioni del Tribunale a talune altre¹⁴. Nel corso della discussione interistituzionale che ne è scaturita, a queste proposte se ne sono aggiunte altre riguardanti l'estensione, sottoposta a certe condizioni, del novero delle Istituzioni titolari del diritto di depositare memorie od osservazioni nell'ambito della procedura pregiudiziale ai sensi dell'art. 23 statuto¹⁵, il regime della pubblicità delle memorie o delle osservazioni depositate in tale ambito nonché il coinvolgimento preventivo della società civile in vista di futuri interventi sullo statuto attraverso una consultazione pubblica, precedente all'adozione da parte della Corte di una domanda legislativa.

All'esito dell'iter approvativo, tanto le proposte della Corte che quelle sorte nel corso del dibattito interistituzionale che ne è seguito sono confluite, con alcune modifiche, nel reg. 2024/2019.

Per quanto riguarda il trasferimento di alcune domande pregiudiziali al Tribunale, in primo luogo, è stato convenuto l'inserimento dell'art. 49 *bis* statuto consacrato alla disciplina della designazione dell'Avvocato generale dinanzi a questa giurisdizione¹⁶.

Mechanism and Effective Judicial Protection: Throwing Out the Baby With the Bathwater?, in *EU Law Live*, 1/07/2024; TORRESAN, *Filtering Appeals over Decisions Originally Taken by Boards of Appeal: Rationale, Impact and Possible Evolution of Article 58a of the CJEU Statute*, in *Rivista del Contenzioso Europeo*; fasc. spec. 2024, 129-160.

¹⁴ La Corte ha proposto di estendere il meccanismo in parola alle pronunce del Tribunale avverso le decisioni adottate da commissioni di ricorso che già esistevano al momento dell'entrata in vigore al 1° maggio 2019, ma che non figuravano nella lista dell'art. 58-*bis*, e a quelle rese nei ricorsi introdotti conformemente a una clausola compromissoria sulla base dell'art. 272 TFUE.

¹⁵ In prima battuta, la proposta riguardava solo il Parlamento europeo. Di seguito, è stata estesa al Consiglio e alla Banca Centrale europea.

¹⁶ Cfr. l'art. 49-*bis* statuto secondo il quale «[i]l Tribunale è assistito da uno o più avvocati generali nel trattamento delle domande di pronuncia pregiudiziale che gli sono trasmesse a norma dell'articolo 50-*ter*.

In secondo luogo, l'art. 50 statuto è stato modificato con la sostituzione dei 2° e 3° commi e l'aggiunta, rispetto alla proposta della Corte, di un 4° comma¹⁷. Peraltro, va rilevato che in questo contesto è stata decisa la creazione di una nuova sezione, la Sezione Intermedia, che in realtà sarà una formazione dei collegi del Tribunale non solo nell'ambito delle domande pregiudiziali ma anche nel contenzioso diretto¹⁸. In terzo luogo, è stato inserito l'art. 50 *ter*, il quale identifica le materie trasferite dalla Corte al Tribunale, che sono le seguenti: il sistema comune di imposta sul valore aggiunto, i diritti di accisa, il codice doganale, la classificazione tariffaria delle merci nella

I giudici del Tribunale eleggono tra loro, conformemente al regolamento di procedura del Tribunale, i membri chiamati a svolgere le funzioni di avvocato generale. Durante il periodo in cui tali membri esercitano le funzioni di avvocato generale, essi non fanno parte del collegio giudicante nelle domande di pronuncia pregiudiziale. Per ciascuna domanda di pronuncia pregiudiziale, l'avvocato generale è scelto tra i giudici eletti per esercitare tale funzione che appartengono a una sezione diversa da quella alla quale la domanda in questione è stata attribuita.

I giudici chiamati a esercitare le funzioni di cui al secondo comma sono eletti per un periodo di tre anni. Il loro mandato è rinnovabile una volta».

¹⁷ Cfr. l'art. 50 statuto, il quale prevede che «[i]l Tribunale si riunisce in sezioni, composte di tre o cinque giudici. I giudici eleggono nel loro ambito i presidenti delle sezioni. I presidenti delle sezioni di cinque giudici sono eletti per una durata di tre anni. Il loro mandato è rinnovabile una volta.

Il Tribunale può altresì riunirsi in grande sezione, in sezione intermedia tra le sezioni di cinque giudici e la grande sezione o statuire nella persona di un giudice unico.

Il regolamento di procedura determina la composizione delle sezioni nonché i casi e le condizioni in cui il Tribunale si riunisce in tali diversi organi giudicanti.

Il Tribunale, quando è adito ai sensi dell'articolo 267 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, si riunisce in sezione intermedia su richiesta di uno Stato membro o di un'istituzione dell'Unione che è parte nel procedimento».

¹⁸ Per la composizione di tale Sezione, costituita dal vicepresidente del Tribunale, che la presiede, ed altri otto membri v. *Composizione della Grande Sezione e della Sezione Intermedia (2024/6452)*, in *GUUE* serie C, 28.10.2024.

nomenclatura combinata, la compensazione pecuniaria e l'assistenza dei passeggeri e il sistema di scambio di quote di emissione di gas a effetto serra¹⁹.

L'articolo in parola ruota intorno ad alcuni principi fondamentali. Da un lato, il Tribunale è competente a conoscere le domande pregiudiziali che rientrano esclusivamente in una o più delle sei materie sopracitate. Dall'altro, il trasferimento è escluso nell'ipotesi di domande che, pur riconducibili a siffatte materie, sollevano questioni indipendenti relative al diritto primario, al diritto internazionale pubblico, ai principi generali del diritto dell'Unione o alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CdfUE)²⁰. La determinazione della trasferi-

bilità o meno di una domanda rientrante in una di queste materie è rimessa dall'art. 50-ter, 3° c. statuto, a un meccanismo di controllo *ex ante*, il cd. sportello unico, esaminato nel par. 3.1. del presente contributo. Infine, il 4° comma di tale articolo impone al Tribunale la specializzazione in materia pregiudiziale, così da assicurare alle domande rivolte dalle giurisdizioni nazionali, lo stesso trattamento previsto dinanzi alla Corte, come si avrà modo di illustrare nel par. 3.2. In quarto luogo, è stata introdotta una modifica all'art. 54 statuto, al fine di estendere alle domande pregiudiziali la logica soggiacente il rinvio tra Corte e Tribunale previsto da detto articolo per i ricorsi diretti²¹.

¹⁹ La Corte ha individuato le sei materie in base a quattro caratteristiche: la loro identificabilità e distinguibilità; la sostanziale assenza di questioni di principio; l'esistenza di una giurisprudenza consolidata; infine, il fatto che, prese nel loro insieme, tali materie garantivano un volume significativo di quesiti pregiudiziali capace di alleggerire in concreto il carico della Corte. In effetti, la Corte ha evidenziato che sommate tra loro queste sei materie costituivano circa il 20% delle domande pregiudiziali mediamente introdotte. La scelta delle materie non ha mancato di alimentare il dibattito della dottrina. Per una ricostruzione completa delle discussioni sulle materie trasferibili dalla Corte al Tribunale precedenti alla riforma attuale v. AMALFITANO, *Il futuro del rinvio pregiudiziale*, cit., 518, nota 55. Quanto alle materie individuate dalla Corte nella sua proposta, alcuni autori considerano, in sostanza, giustificabile l'approccio della Corte (IGLESIAS SÁNCHEZ, *Preliminary Rulings*, cit., 6-8), mentre altri, in termini più (BOBEK, *Preliminary Rulings before the General Court: What Judicial Architecture for the European Union?*, in *CMLR*, 2023, 1521) o meno critici (AMALFITANO, *Il futuro del rinvio pregiudiziale*, cit., 528-530) hanno mosso dei rilievi alla scelta della Corte.

²⁰ Cfr. l'art. 50-ter statuto, il quale prevede che «[i]l Tribunale è competente a conoscere delle domande di pronuncia pregiudiziale, sottoposte ai sensi dell'articolo 267 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che rientrino esclusivamente in una o più delle seguenti materie specifiche: a) il sistema comune di imposta sul valore aggiunto; b) i diritti di accisa; c) il codice doganale; d) la classificazione tariffaria delle merci nella nomenclatura combinata; e) la compensazione pecuniaria e l'assistenza dei passeggeri

in caso di negato imbarco o di ritardo o cancellazione di servizi di trasporto;

f) il sistema di scambio di quote di emissione di gas a effetto serra.

In deroga al primo comma, la Corte di giustizia conserva la competenza a conoscere delle domande di pronuncia pregiudiziale che sollevano questioni indipendenti di interpretazione del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto o della C[dfUE].

Ogni domanda sottoposta ai sensi dell'articolo 267 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea è presentata dinanzi alla Corte di giustizia. Dopo aver verificato, quanto prima possibile e secondo le modalità previste nel suo regolamento di procedura, che la domanda di pronuncia pregiudiziale rientri esclusivamente in una o più materie di cui al primo comma del presente articolo, la Corte di giustizia trasmette tale domanda al Tribunale. Le domande di pronuncia pregiudiziale di cui il Tribunale conosce ai sensi dell'articolo 267 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea sono attribuite a sezioni designate a tale scopo secondo le modalità previste nel suo regolamento di procedura.

²¹ Cfr. l'art. 54, 2° c., statuto, il quale dispone che «[q]uando il Tribunale constata di essere incompetente a conoscere di un ricorso o di una domanda di pronuncia pregiudiziale che rientri nella competenza della Corte di giustizia, rinvia tale ricorso o domanda a quest'ultima. Allo stesso modo, quando la Corte di giustizia constata che un ricorso o una domanda di pronuncia pregiudiziale rientra nella competenza del Tribunale, rinvia tale ricorso o domanda a quest'ultimo, che non può in tal caso declinare la propria competenza».

Per quanto riguarda l'estensione del meccanismo di filtro la domanda della Corte relativa all'art. 58-*bis* statuto è stata sostanzialmente accolta, salvo modifiche testuali minori²². È utile osservare che questa modifica non è priva di importanza rispetto ai possibili sviluppi della CGUE. In particolare, al di là dell'estensione a tutte le commissioni di ricorso del meccanismo di filtro, l'inclusione delle pronunce rese dal Tribunale nei ricorsi introdotti sulla base di una clausola compromissoria conformemente all'art. 272 TFUE costituisce un passaggio particolarmente rilevante. In effetti, è op-

portuno ricordare che la creazione del meccanismo del filtro era stata sostanzialmente giustificata dal fatto che esso avrebbe riguardato contenziosi in cui esistevano meccanismi di revisione previsti a livello delle agenzie dell'Unione, che potevano ammettere che fosse il solo Tribunale a conoscere il ricorso avverso una decisione adottata da tali agenzie all'esito di una procedura complessa. Ora, se è vero che nella domanda legislativa la Corte ha spiegato le ragioni per estendere il meccanismo del filtro alle pronunce rese dal Tribunale nei ricorsi introdotti sulla base dell'art. 272 TFUE²³, resta il fatto che per la prima volta tale meccanismo si applica a un ricorso diretto, che non presenta le specificità di quello originato dalle decisioni delle commissioni di ricorso²⁴. In definitiva, il contenzioso fondato su una clausola compromissoria potrebbe essere un "apripista" per altre categorie di ricorsi diretti in futuro.

Per quanto riguarda il novero delle Istituzioni competenti a depositare memorie od

²² Cfr. l'art. 58-*bis* statuto in forza del quale «[l]'esame delle impugnazioni proposte contro le decisioni del Tribunale aventi a oggetto una decisione di una commissione di ricorso indipendente di uno dei seguenti organi e organismi dell'Unione è subordinato alla loro ammissione preventiva da parte della Corte di giustizia:

- a) Ufficio dell'Unione europea per la proprietà intellettuale;
- b) Ufficio comunitario delle varietà vegetali;
- c) Agenzia europea per le sostanze chimiche;
- d) Agenzia dell'Unione europea per la sicurezza aerea;
- e) Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione fra i regolatori nazionali dell'energia;
- f) Comitato di risoluzione unico;
- g) Autorità bancaria europea;
- h) Autorità europea degli strumenti finanziari e dei mercati;
- i) Autorità europea delle assicurazioni e delle pensioni aziendali e professionali;
- j) Agenzia dell'Unione europea per le ferrovie.

La procedura di cui al primo comma si applica altresì alle impugnazioni proposte contro:

- a) le decisioni del Tribunale aventi a oggetto una decisione di una commissione di ricorso indipendente, istituita dopo il 1° maggio 2019 in seno ad ogni altro organo o organismo dell'Unione, che deve essere adita prima di poter proporre un ricorso dinanzi al Tribunale;
- b) le decisioni del Tribunale relative all'esecuzione di un contratto contenente una clausola compromissoria, ai sensi dell'articolo 272 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

L'impugnazione è ammessa, in tutto o in parte, in osservanza delle modalità precisate nel regolamento di procedura, quando essa solleva una questione importante per l'unità, la coerenza o lo sviluppo del diritto dell'Unione. La decisione relativa all'ammissione o meno dell'impugnazione deve essere motivata ed è pubblicata».

²³ Nella proposta legislativa, la Corte ha osservato che le cause promosse dinanzi al Tribunale in forza di una clausola compromissoria contenuta in un contratto di diritto pubblico o di diritto privato stipulato a nome o per conto dell'Unione richiedono al Tribunale di applicare al merito della controversia il diritto nazionale al quale fa riferimento la clausola compromissoria e non di applicare il diritto dell'Unione. Partendo da questa constatazione, la Corte ha concluso che le impugnazioni proposte in tale ambito non sollevano, in linea di principio, questioni importanti per l'unità, la coerenza o lo sviluppo del diritto dell'Unione, con la conseguenza che alle pronunce che mettono fine all'istanza decise dal Tribunale per questa tipologia di ricorsi può essere applicata alla procedura di ammissione preventiva delle impugnazioni di cui all'art. 58 *bis* statuto.

²⁴ Peraltro, va osservato che, sebbene subordinata alla creazione di commissioni di ricorso sul modello di quelle esistenti, la dottrina ha già individuato nel contenzioso della funzione pubblica e in quello dell'accesso ai documenti due materie che in futuro potrebbero fare l'oggetto del meccanismo di filtro. Sul punto v. VAN DER WOUDE, *The Place of the General Court in the Institutional Framework of the Union*, in *Weekend EU Law Live Edition*, 2021, n. 81, 25 e 26.

osservazioni nell'ambito di una domanda pregiudiziale, l'art. 23 statuto è stato modificato, riconoscendo tale possibilità al Parlamento europeo, al Consiglio e alla Banca centrale, i quali potranno depositarle nel caso in cui considerino di avere un "particolare interesse" rispetto alla suddetta domanda²⁵.

Con riferimento al regime di pubblicità degli atti processuali, contariamente alla proposta iniziale del Parlamento europeo²⁶,

²⁵ In proposito, va osservato che, in primo luogo, al netto di questo riferimento all'"interesse particolare" che Parlamento europeo, BCE e Consiglio devono avere per depositare memorie od osservazioni scritte, è lecito supporre che la dimostrazione di tale interesse non sarà una vera e propria condizione sottoposta al vaglio della Corte e del Tribunale. Al contrario, è immaginabile che entrambe le giurisdizioni valuteranno questo interesse in termini piuttosto favorevoli nei confronti delle tre Istituzioni. In secondo luogo, non può tacersi la circostanza che, aumentando il volume dei documenti processuali che dovranno essere esaminati dalle due giurisdizioni, l'apertura al Parlamento europeo, alla BCE e al Consiglio della possibilità di depositare memorie od osservazioni potrebbe determinare un allungamento della durata dei procedimenti. Tuttavia, quanto all'effettiva incidenza di questa estensione sulla durata dei procedimenti, soltanto la prassi applicativa di queste disposizioni fornirà utili elementi per trarne le conseguenze.

²⁶ Inizialmente, la proposta del Parlamento europeo, non era limitata al procedimento pregiudiziale e configurava un diritto all'accesso dei documenti processuali. Sebbene nella proposta il Parlamento europeo avesse espresso la convinzione della necessità di garantire l'accesso ai documenti senza sacrificare la confidenzialità e la segretezza degli atti processuali, in concreto, sarebbe stato molto complesso e problematico garantirne l'esecuzione, in particolare nell'ambito del contenzioso diretto. Innanzitutto, non può tacersi che questo accesso agli atti processuali, tanto di procedimenti conclusi ma ancor più di procedimenti pendenti, avrebbe sollevato delicati problemi di coordinamento con l'art. 15, par. 3, quarta frase, TFUE, secondo il quale «[l]a Corte di giustizia dell'Unione europea, la Banca centrale europea e la Banca europea per gli investimenti sono soggette al [principio di trasparenza] soltanto allorché esercitano funzioni amministrative». Inoltre, l'accesso preconizzato dal Parlamento europeo avrebbe creato difficoltà anche rispetto ai principi stabiliti dalla Corte, la quale ha giudicato che «le limitazioni all'applicazione del principio di trasparenza per quanto concerne l'attività giurisdizionale perseguono la medesima finalità, vale a dire quella di garantire che il diritto d'accesso ai documenti delle istituzioni sia esercitato senza arrecare pregiudizio alla tutela delle procedure giurisdizionali [... rilevando] in proposito che la tutela di tali procedure implica, segnatamente, che sia

esso è stata ridimensionato e riformulato. Da un lato, tale regime è stato circoscritto alle sole domande pregiudiziali e, dall'altro, l'art. 23, 4° c., statuto prevede, diversamente da quanto proposto del Parlamento europeo, non un diritto di domandare l'accesso alle memorie o osservazioni, ma un obbligo in capo alla Corte e al Tribunale di pubblicarle sul sito della CGUE, entro un termine ragionevole dalla pronuncia della sentenza, salvo opposizione dei loro autori²⁷.

Infine, con riguardo alla partecipazione della società civile rispetto a future modifiche dello statuto della CGUE, è stato introdotto l'art. 62-*quinquies* statuto, il quale stabilisce che «[p]rima di presentare una domanda o una proposta di modifica del presente statuto, la Corte di giustizia o, se del caso, la Commissione procede ad ampie consultazioni». Questo vuol dire che per l'avvenire, eventuali interventi sullo statuto dovranno essere proposti coinvolgendo preliminarmente soggetti esterni per raffor-

garantita l'osservanza dei principi della parità delle armi nonché della buona amministrazione della giustizia». Cfr. Corte giust., 21 settembre 2010, cause riunite C 514/07 P, C 528/07 P e C 532/07 P, *Svezia e a. c. API e Commissione*, ECLI:EU:C:2010:541, punti 84 e 85.

²⁷ Con riguardo alla disciplina in concreto del regime di pubblicità, essa rappresenta un non facile equilibrio tra la ragione del suo inserimento, ossia l'accesso rapido e semplice all'insieme dei documenti depositati nell'ambito del procedimento pregiudiziale e il rispetto della manifestazione di volontà degli interessati menzionati all'art. 23 Statuto di non vedere pubblicate le loro memorie od osservazioni. È inutile nascondere che l'equilibrio raggiunto sembra prediligere il secondo rispetto al primo. Certo, l'opposizione deve essere introdotta entro un termine di tre mesi dall'adozione della decisione, tuttavia, essa non deve essere motivata e non è impugnabile. Di conseguenza, la disposizione conferisce agli interessati menzionati all'art. 23 Statuto di esercitare, in sostanza, un diritto di veto alla pubblicazione degli atti di cui sono autori. Resta il fatto che la disposizione in parola rappresenta un'apertura importante rispetto all'applicazione, per quanto possibile, alle procedure giudiziarie del principio di trasparenza.

zare la trasparenza e l'apertura del processo giudiziario.

3. Il trasferimento della competenza pregiudiziale in alcune materie dalla Corte al Tribunale.

Dopo avere delineato le diverse modifiche statutarie introdotte dal reg. 2024/2019, è ora opportuno approfondire quella relativa al trasferimento delle competenze pregiudiziali in alcune materie dalla Corte al Tribunale. Questo trasferimento costituisce un passaggio di rilevanza epocale, tenuto conto della funzione fondamentale assoluta dal meccanismo pregiudiziale nel processo di integrazione²⁸. In una prima parte del paragrafo, sono illustrati i meccanismi previsti per garantire il corretto riparto di competenze tra Corte e Tribunale. In una secon-

da parte, sono esaminate le norme di cui il Tribunale si è dotato per assicurare che le domande pregiudiziali trasferite dalla Corte siano trattate alle stesse condizioni garantite da quest'ultima. Questa scelta metodologica riposa sulla convinzione della necessità di mettere in evidenza le modifiche dello statuto che più sono suscettibili di avere un impatto sull'attività dei giudici nazionali, i quali svolgono dagli albori del processo d'integrazione un ruolo centrale per il suo corretto funzionamento.

3.1. I meccanismi preposti al controllo della corretta applicazione del trasferimento.

La corretta attuazione della riforma è ancorata a tre meccanismi di controllo, che operano *ex ante*, il sopraccitato sportello unico, *in itinere*, attraverso la possibilità riconosciuta al Tribunale di rinviare alla Corte una domanda pregiudiziale nell'ipotesi in cui essa sollevi una questione che richiede una decisione di principio suscettibile di compromettere l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione europea, ed *ex post*, per mezzo della facoltà accordata alla Corte di riesaminare le decisioni rese dal Tribunale. Il primo meccanismo è stato introdotto con il reg. 2014/2019, il secondo e il terzo, invece, erano già previsti nel diritto primario dal Trattato di Nizza, che aveva prefigurato la possibilità che il Tribunale fosse competente a conoscere le domande pregiudiziali.

3.1.1. Il controllo *ex ante*: lo sportello unico.

Lo sportello unico, il meccanismo, prefigurato in termini generali all'art. 50-ter, 3° c., statuto, trova la sua disciplina di dettaglio all'art. 93-bis RP Corte. Tale articolo prevede che una domanda pregiudiziale sia im-

²⁸ In generale, sulla funzione del rinvio pregiudiziale si vedano DANIELE, *Articolo 267 TFUE*, in TIZZANO (a cura di), *op. cit.*, 2013-2021; PUGLIA, *Finalità e oggetto del rinvio pregiudiziale*, in IANNONE, FERRARO (a cura di), *Il rinvio pregiudiziale*, Torino, 2020, 1-17; LACCHI, *Preliminary References to the Court of Justice of the European Union and Effective Judicial Protection*, Bruxelles, 2020; ALBERTI, DE CRISTOFARO (a cura di), *Il rinvio pregiudiziale come strumento di sviluppo degli ordinamenti*, Pisa, 2023; PUGLIA, *Les finalités et l'objet de la procédure du renvoi préjudiciel*, in IANNONE, FERRARO (sous la direction de), *Le renvoi préjudiciel*, Bruxelles, 2023, 35-52; NASCIBENE, DE PASQUALE, *Il diritto dell'Unione europea e il sistema giurisdizionale. La Corte di giustizia e il giudice nazionale*, in *Eurojus*, 2023, 15-20 e VILLANI, *Istituzioni di Diritto dell'Unione europea*, 2024, Bari, VII ed., 450-461. Per un esame delle principali caratteristiche del procedimento pregiudiziale dinanzi alla Corte v. MASTROIANNI, MAFFEO, *Articolo 23 Statuto*, cit., 125-136; AA.VV., *Articoli 93-104 RP Corte*, *ivi*, 578-653; IGLESIAS SÁNCHEZ, ORÓ MARTÍNEZ, *La cuestión prejudicial*, in SIGNES DE MESA (dir.), *Derecho procesal europeo*, Madrid, 2019, 135-168; PERTEK, *Le renvoi préjudiciel: droit, liberté ou obligation de coopération des juridictions nationales avec la CJUE*, Bruxelles, II ed., 2021, 174-212; LENAERTS, GUTMAN, NOWAK, *EU Procedural Law*, Oxford, II ed., 2023, 49-116; MASTROIANNI, FERRARO, *Il rinvio pregiudiziale*, in MASTROIANNI (a cura di), *Il diritto processuale dell'Unione europea*, Torino, 2024.

mediatamente trasmessa dal cancelliere al presidente, al vicepresidente e al primo avvocato generale, ipotizzando due scenari: il primo, nel quale, sentiti il vicepresidente e il primo avvocato generale, il presidente conclude che la domanda pregiudiziale riguarda esclusivamente una delle sei materie individuate all'art. 50-ter, 1° c., statuto e quindi ne informa la cancelleria perché la trasferisca al Tribunale; il secondo, nel quale, sentiti gli altri due membri, il presidente può ritenere che la domanda pregiudiziale riguardi anche altre materie o sollevi questioni indipendenti di interpretazione del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto dell'Unione o della CdfUE. In questa ipotesi, senza indugio, il presidente deferisce la questione alla Riunione Generale. Se quest'ultima conferma l'impressione del presidente, la domanda è trattata dalla Corte, in caso contrario, essa è trasmessa al Tribunale. L'articolo precisa poi che in caso di trasferimento al Tribunale, la cancelleria della Corte informa il giudice del rinvio della decisione.

Rispetto allo sportello unico, disciplinato dall'art. 93-bis RP Corte, il cui fondamento²⁹

²⁹ Ad esempio, BOBEK, *Preliminary Rulings before the General Court*, cit., 1524, esprime riserve sul meccanismo, domandando retoricamente «why then does [Court's Request] add a third element of additional “ex-ante” control into that scheme, which if used to maximum effect, can indeed be very selective? The conundrum of “transferring without letting go” that permeates the entire proposal of the Court starts clearly coming to the surface. Why then would one even start transferring any jurisdiction when there is such a low level of trust in the capacity of the other body to handle that workload?». Ancora, ALBERTI, *Il trasferimento del rinvio pregiudiziale al Tribunale, all'alba della sua entrata in vigore*, in *Quaderni AISDUE*, 2024, 8-11, dopo avere osservato che «la proposta aggiunge un nuovo meccanismo di controllo, che si aggiunge a quelli previsti dai trattati [...]», rileva che «[s]ulla legittimità di tale approccio pare lecito porsi qualche dubbio» e, a seguito di dell'analisi di alcune norme del diritto primario conclude che «le competenze che i trattati attribuiscono [al Tribunale] dovrebbero poter essere assorbite [dalla Corte] solo nei limiti previsti dai trattati stessi [e] i trattati

e composizione³⁰ non ha mancato di alimen-

non mettono limiti nel filtrare, *ex ante*, quali pronunce debbano andare al Tribunale, ma solo chiedendo a quest'ultimo di rimettere la causa alla Corte, se si rende conto di dover adottare una “decisione di principio”. Infine, ALONSO GARCÍA, *The Persian Jurist in Luxembourg. On the Decentralisation of the Preliminary Ruling Procedure*, in *EU Law Live Edition*, 2024, 10, n. 195, osserva che «the one-stop shop system, under the reform, does not reflect the will of the Member States as materialised in the Treaty of Nice, as it is clearly more favorable to the introduction of the one stop-shop mechanisms in the Registry of the General Court, not of the Court of Justice». Indubbiamente, i trattati non fanno riferimento al meccanismo in parola, tuttavia, chi scrive è dell'avviso che nella misura in cui, da un lato, l'art. 256, par. 3, prima frase, TFUE si limita a circoscrivere la competenza del Tribunale a conoscere le questioni pregiudiziali individuate dallo statuto e, dall'altro, l'art. 50-ter, 3° c., statuto dispone che la Corte deve stabilire se siffatte questioni rientrano in tale competenza, il meccanismo in parola risulta conforme ai trattati (in questo senso v. AMALFITANO, *Il futuro del rinvio pregiudiziale*, cit., 533). Peraltro, anche ragioni pratiche sembrano deporre in favore della sua esistenza. In effetti, come si avrà modo di osservare in seguito, la valutazione in concreto della permanenza alla Corte o del trasferimento al Tribunale di una domanda pregiudiziale rientrante esclusivamente nelle sei materie individuate nello statuto potrebbe sollevare alcune difficoltà, con la conseguenza che la Corte, la giurisdizione che dall'origine delle Comunità fino ad oggi è stata la sola competente a conoscere le domande sollevate dai giudici nazionali, potrebbe beneficiare del proprio *expertise* nell'adottare la decisione più consona allo spirito della modifica statutaria appena intervenuta.

³⁰ La dottrina non ha mancato di interrogarsi sull'opportunità di dare a questo meccanismo un tratto intergiurisdizionale, inserendovi tanto membri della Corte che del Tribunale (AMALFITANO, *Il futuro del rinvio pregiudiziale*, cit., 534) o, addirittura, di demandare questa funzione al solo Tribunale (ALBERTI, *Il trasferimento del rinvio pregiudiziale al Tribunale*, cit., 27). Indubbiamente, nella logica di condivisione della funzione pregiudiziale che sottende il trasferimento al Tribunale di alcune materie specifiche, un sistema di valutazione “misto” avrebbe sublimato questa logica. Tuttavia, la Corte, che è la giurisdizione con una consuetudine nel trattamento delle domande pregiudiziali, forte di questa abitudine, dovrebbe assolvere questa funzione di “smistamento” con una certa rapidità. Inoltre, nell'ipotesi di un meccanismo misto si sarebbe potuto porre un problema di accordo al suo interno quanto alla trasferibilità o meno di una domanda. Certo, alcune procedure avrebbero potuto essere immaginate per superare eventuali *impasses*, ma già la loro stessa prefigurazione avrebbe portato detrimento alla celerità del procedimento. Quanto all'ipotesi di uno sportello unico gestito dal Tribunale, seppure intellettualmente stimolante, essa sarebbe risultata poco praticabile in concreto. In particolare, è molto difficile immaginare che le Istituzioni e gli Stati membri avrebbero accettato un simile meccanismo. In effetti, fin dall'inizio, la Corte ha indicato che il Tribunale avrebbe garantito le stesse procedure da essa offerte

tare il dibattito della dottrina, due questioni meritano in questa sede di essere esaminate relative alle modalità concrete delle sue valutazioni e alla percezione che le giurisdizioni nazionali potrebbero avere del suo funzionamento.

In primo luogo, è lecito interrogarsi sulle modalità concrete della valutazione che lo sportello unico è chiamato a svolgere. Innanzitutto, va rilevato che l'art. 50-ter statuto individua due criteri: un primo, oggettivo, desumibile dal 1° comma – in virtù del quale solo le domande che rientrano nelle sei materie enumerate nell'articolo in parola possono essere trasferite, con la conseguenza che devono essere trattenute quelle che riguardano anche altre materie – e, un secondo, previsto al 2° comma dello stesso articolo, che può prestarsi a valutazioni più ampie nell'ambito del meccanismo di trasferimento, in base al quale non possono essere trasferite domande che rilevinò del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto dell'Unione o della CdfUE.

Il primo criterio non dovrebbe sollevare particolari difficoltà interpretative. Una domanda pregiudiziale che, esulando dal perimetro delle sei materie sopraccitate, sconfini in altre materie, che restano di competenza della Corte, non deve essere trasferita. Il secondo criterio, invece, potrebbe risultare più problematico, poiché al netto di riferimenti al diritto primario, al diritto internazionale pubblico, ai principi ge-

nerali del diritto dell'Unione o alla CdfUE, effettuati dal giudice *a quo*, il meccanismo di cui all'art. 94 bis RP Corte dovrebbe valutare l'effettiva pertinenza per la soluzione del quesito pregiudiziale rivolto alla Corte. In termini generali, e per non pregiudicare l'obiettivo della riforma stessa, sarebbe auspicabile che la Corte effettuasse un'interpretazione che, nel rispetto del dettato statutario, garantisca il trasferimento del maggior numero di domande al Tribunale.

Ad ogni buon conto, le prime risposte a questo profilo potenzialmente problematico dovrebbero aversi entro un anno dall'entrata in vigore della riforma, tenuto conto che l'art. 3, par. 1, reg. 2024/2019 prevede che, a partire da tale termine, la Corte pubblicherà e aggiornerà un elenco di esempi relativi all'applicazione dell'art. 50-ter statuto. Queste pubblicazioni consentiranno quindi di avere un riscontro sul funzionamento dello sportello unico.

In secondo luogo, l'analisi dello sportello unico consente di svolgere qualche considerazione su una problematica individuata dalla dottrina legata alla possibile "reazione" delle giurisdizioni nazionali rispetto al meccanismo in parola. In effetti, alcuni autori hanno osservato che il trasferimento delle domande dalla Corte al Tribunale potrebbe essere percepito dalla giurisdizione remittente come, in sostanza, un declassamento del rilievo del suo quesito, che avrebbe per effetto di disincentivare il ricorso a questo strumento vitale per l'ordinamento giuridico dell'Unione³¹. Ora, benchè la questione

nel trattamento delle domande pregiudiziali, così da assicurare i diversi attori istituzionali sulla sostanziale corrispondenza dell'esame di tali domande dinanzi alle due giurisdizioni. In questo contesto, l'attribuzione al Tribunale della competenza a decidere quali domande trasferire e quali trattenere avrebbe rappresentato un elemento di novità poco conciliabile con lo spirito della proposta.

³¹ Sul punto v. BOBEK, *Preliminary Rulings before the General Court*, cit., 1536 e 1537, il quale si interroga su «what sort of moral high ground does one have for insisting there is a duty to make a reference, and then even potentially enforcing it, while simultaneously insisting that the area of law is so clear and by implication unimportant that one does not need to deal

non sia *stricto sensu* giuridica, è innegabile che essa non sia priva di interesse. In proposito, solo la prassi potrà chiarire se, in concreto, il timore si rivelerà fondato o meno. Resta il fatto che nella valutazione effettuata dal giudice *a quo* sull'opportunità di rivolgersi a quelli del Kirchberg non dovrebbero rilevare considerazioni extragiuridiche, nella misura in cui il rinvio pregiudiziale risponde alla necessità di ottenere una risposta per la soluzione concreta di una causa pendente³². Peraltro, non va dimenticato che tutte le giurisdizioni sono tenute ad agire nel rispetto del principio di leale cooperazione, con la conseguenza che il sottrarsi a questo esercizio di dialogo in ragione della pretesa mancanza di attratti-

vità di un rinvio pregiudiziale trasmesso al Tribunale non sarebbe conforme agli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione³³. Inoltre, la capacità predittiva della giurisdizione remittente circa la decisione della Corte di trasferire o meno la domanda pregiudiziale al Tribunale va relativizzata. Infatti, se è vero che il criterio desumibile dall'art. 50-ter, 1° c., statuto – in virtù del quale solo le domande che rientrano nelle sei materie enumerate nell'articolo in parola possono essere trasferite, con la conseguenza che devono essere trattenute quelle che riguardano anche altre materie – è oggettivo, quello previsto al 2° comma dello stesso articolo – in base al quale non possono essere trasferite domande che rilevino del diritto primario, del diritto internazionale pubblico, dei principi generali del diritto dell'Unione o della CdfUE – può prestarsi a valutazioni più ampie nell'ambito del meccanismo di trasferimento. In definitiva, rispetto a questo secondo criterio, il giudice *a quo*, che decidesse di rivolgere un quesito pregiudiziale alla Corte non saprà necessariamente quale giurisdizione lo tratterà, con la conseguenza che i timori espressi potrebbero risultare in concreto infondati.

Ad ogni buon conto, al netto delle due questioni appena esaminate, è auspicabile che lo sportello unico possa funzionare

with it oneself?»; AMALFITANO, *Il futuro del rinvio pregiudiziale*, cit., 538 e 539; ALBERTI, *Il trasferimento del rinvio pregiudiziale al Tribunale*, cit., 20-22. In particolare, il primo autore citato (p. 1537), si domanda se «[w]ill all that generate a tendency of national courts to include horizontal, broader issues in their references, so their case will be kept "upstairs"? Will there be an inclination to withdraw a request for a preliminary ruling if the individual case has been transferred "downstairs"?». In sostanza, il timore non celato consiste nel fatto che le giurisdizioni nazionali potrebbero collegare artificialmente le domande pregiudiziali alle deroghe previste all'art. 50-ter, 2° c., statuto, in modo così da garantire il loro trattenimento alla Corte.

³² In questo senso v. VIGANÒ, *La proposta di riforma dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea*, il quale ha osservato che per un giudice tutte le cause sono uguali perché tutte indicative di una sete di giustizia. Si veda anche il contributo di WISSELS, BOEKESTEIN, *The Proof is in the Pudding: Some Thoughts on the 2024 Reform of the Statute of the Court of Justice from a Highest National Court*, in *EU Law Live*, 09/07/2024, i quali sono membri del Consiglio di Stato olandese e osservano che «[w]hether or not national courts will receive the transfer of jurisdiction to the General Court positively and refer questions to it, will depend on how the reform plays out in practice. [...] the national court's appreciation of the preliminary reference procedure is mostly dependent on three factors (in no particular order). Firstly, the time it takes the CJEU to answer the preliminary reference and the corresponding delay caused in the domestic procedure. Secondly, the coherence of the Court's case law and the unity of EU law. Thirdly, the quality of the reply: the Court's answer should be clear and easy to apply in the case before the national court. Ideally, it should also be formulated in such a way that it can be applied in related cases with relative ease».

³³ Sul punto v. PETRÍČ, *The Preliminary Ruling*, cit., 38, il quale osserva che «the principle of sincere cooperation from art. 4(3) TEU [...] should guide not only national courts in their interaction with the General Court, but should also guide the two EU courts in determining their respective jurisdictions and allocation of preliminary references between themselves. Their engagement should be respectful, and they should be doing everything to ensure the smooth functioning of the preliminary ruling procedure, and, by extension, the effectiveness of EU law and the attainment of the Union's goals. All courts in the EU have a stake in this, and there is no way around cooperation, no matter how difficult it may be» e che «the entire system depends on the *bona fide* behaviour of all the judicial actors involved».

con una certa celerità. In effetti, chi scrive è dell'avviso che per essere considerato soddisfacente, esso dovrebbe essere capace di garantire il trasferimento della domanda pregiudiziale non più tardi entro un mese dal suo deposito presso la cancelleria della Corte.

3.1.2. Il controllo *in itinere*: il rinvio di una domanda pregiudiziale dal Tribunale alla Corte.

Per quanto riguarda il meccanismo di controllo *in itinere*, esso trova fondamento all'art. 256, par. 3, seconda frase, TFUE, il quale dispone che «[i]l Tribunale, ove ritenga che la causa richieda una decisione di principio che potrebbe compromettere l'unità o la coerenza del diritto dell'Unione, può rinviare la causa dinanzi alla Corte di giustizia affinché si pronunci» Anche in questo caso, questa previsione di carattere generale è dettagliata all'art. 207 RP Trib., dedicato ai *Rinvii dinanzi alla Corte*³⁴ e, segnatamente ai parr. 3 e 4 di tale articolo, dai quali si evince che, la sezione investita della causa, in qualsiasi momento del procedimento, e il presidente o il vicepresidente³⁵, sentito l'avvocato generale, possono proporre alla Conferenza Plenaria il rinvio previsto dall'art. 256, par. 3, seconda frase, TFUE, che decide, se rinviarla alla Corte. In proposito, è interessante rilevare che tanto

l'art. 256, par. 3, seconda frase, TFUE che l'art. 207, par. 3, RP Trib. sembrano conferire alla Conferenza Plenaria una semplice facoltà di rinviare la causa alla Corte³⁶. In realtà, se la Conferenza Plenaria dispone di un'assoluta discrezionalità nel valutare se le condizioni individuate all'art. 256, par. 3, seconda frase, TFUE sono soddisfatte, qualora concluda in tal senso, malgrado il fatto che l'articolo in parola si limiti a prevedere la facoltà di trasferire la causa alla Corte, il rinvio a quest'ultima appare essere la soluzione più coerente con l'impianto complessivo della riforma.

3.1.3. Il controllo *ex post*: la procedura di riesame.

Infine, il controllo *ex post* sulle decisioni che il Tribunale renderà nell'ambito delle domande pregiudiziali trasferitegli si realizza attraverso la procedura di riesame. In proposito, è utile ricordare che il RP Corte già prevedeva un titolo, il Sesto, relativo a questo rimedio eccezionale che, fino alla dissoluzione del Tribunale della funzione pubblica (TFP) trovava applicazione nell'ipotesi di pronunce del Tribunale rese nell'ambito dell'impugnazione avverso le decisioni adottate da questa giurisdizione specializzata, conformemente all'art. 193 RP Corte³⁷. L'ipotesi di riesame di una decisio-

³⁴ L'art. 207, parr. 1 e 2, RP Trib. disciplina le ipotesi di rinvio alla Corte qualora un quesito pregiudiziale sia erroneamente depositato dinanzi al Tribunale e nei casi previsti all'art. 54, 2° c., Statuto, relativi all'incompetenza del Tribunale.

³⁵ Per quanto riguarda il presidente e il vicepresidente, questa facoltà è riconosciuta loro fino alla chiusura della fase orale del procedimento e, se sono state presentate conclusioni, non oltre una settimana dopo la presentazione di queste ultime, o prima della decisione di statuire senza fase orale.

³⁶ Sul problema della natura facoltativa od obbligatoria del rinvio di una causa dal Tribunale alla Corte v. D. DÜSTERHAUS, *Referring Cases Back to the Court of Justice: Faculty or Duty?*, in *EU Law Live*, 04/07/2024).

³⁷ Sul riesame delle decisioni del Tribunale in qualità di giudice delle impugnazioni v. IANNUCELLI, TIZZANO, *Premières applications de la procédure de "réexamen" devant a Cour de justice de l'Union européenne*, in PARISI (a cura di), *Scritti in onore di Ugo Draetta*, Napoli, 2011, 733 ss.; BRKAN, *La procédure de réexamen devant la Cour de justice: vers une efficacité accrue du nouveau règlement de procédure*, in MAHIEU (dir.), *Contentieux de l'Union européenne. Questions choisies*, Bruxelles, 2014, pp. 489-

ne resa dal Tribunale era (e resta), invece, disciplinata all'art. 194 RP Corte³⁸.

Malgrado la disciplina del riesame delle pronunce pregiudiziali fosse già contemplata nel RP Corte, la Corte ha ritenuto necessario apportare un'integrazione, inserendo l'art. 193-*bis*, consacrato all'*Assenza di una proposta di riesame*. La disposizione in parola prevede che allo scadere del mese

previsto dall'art. 62, 2° c., statuto, se il Primo avvocato generale non formula alcuna proposta di riesame, il cancelliere ne informa immediatamente il Tribunale, che a sua volta lo comunica al giudice del rinvio e agli interessati menzionati dall'art. 23 statuto. Questa precisazione risponde ad esigenze di celerità e di buona amministrazione della giustizia, poiché le decisioni rese dal Tribunale spiegano i loro effetti solo alla scadenza del termine contenuto all'art. 62, 2° c., statuto, con la conseguenza che appare utile informare il prima possibile le parti dinanzi al Tribunale del carattere assunto dalla decisione adottata da quest'ultimo. Su questo aspetto, si ritornerà in conclusione del presente paragrafo.

A parte l'inserimento di questa disposizione integrativa, due aspetti del riesame nell'ambito del rinvio pregiudiziale meritano di essere segnalati. Innanzitutto, a differenza del riesame di una decisione del Tribunale in qualità di giudice delle impugnazioni avverso una pronuncia del TFP, in cui, dopo avere annullato siffatta decisione, la Corte poteva decidere di rinviare la causa al Tribunale, in materia pregiudiziale, per espressa previsione dell'art. 62-*ter*, 2° c., statuto, il procedimento si conclude con la sentenza della Corte che si sostituisce a quella del Tribunale. La *ratio* di questa differenza è senza dubbio da ricercare nella diversa natura del rinvio pregiudiziale rispetto ai ricorsi diretti, che si riverbera sul riesame. Nella prima ipotesi, la Corte sarà chiamata a "correggere" la decisione del Tribunale e, per evitare di contribuire all'eccessivo allungamento della procedura dinanzi al giudice *a quo*, si pronuncerà direttamente sulla domanda rivolta da quest'ultimo. Nella seconda ipotesi, invece, la Corte interveniva annullando una sentenza resa dal Tribunale in qualità di giudice delle impugnazioni, con la conseguenza che, nella logica del

513; ROUSSELOT, *La procédure de réexamen en droit de l'Union européenne*, in *Cabiers de droit européen*, 2014, 594 ss.; CORTESE, *Articoli 62, 62 bis e 62 ter Statuto*, in AMALFITANO, CONDINANZI, IANNUCELLI (a cura di), *op. cit.*, 322 e 323; ORZAN, *Some Remarks on the First Applications of the Filtering*, *cit.*, 428; LASOK, *Lasok's European Court Practice and Procedure*, London, New York, Dublin, IV ed., 2022, 1234-1241.

³⁸ L'art. 194 RP Corte prevede che "1. La proposta del primo avvocato generale di riesaminare una decisione del Tribunale adottata ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 3, TFUE è trasmessa al presidente della Corte e al presidente della sezione del riesame. Contemporaneamente, il cancelliere è informato di tale trasmissione.

2. Non appena viene informato dell'esistenza di una proposta di riesame, il cancelliere trasmette il fascicolo del procedimento svoltosi dinanzi al Tribunale ai membri della sezione del riesame.

3. Il cancelliere informa parimenti il Tribunale, il giudice del rinvio, le parti nel procedimento principale, nonché gli altri interessati menzionati dall'articolo 62 bis, secondo comma, dello statuto, dell'esistenza di una proposta di riesame.

4. Non appena ricevuta la proposta di riesame, il presidente della Corte designa il giudice relatore tra i giudici della sezione del riesame, su proposta del presidente di questa sezione. La composizione del collegio giudicante è determinata, conformemente all'articolo 28, paragrafo 2, del presente regolamento, il giorno dell'attribuzione della causa al giudice relatore.

5. Tale sezione decide, su proposta del giudice relatore, se occorra riesaminare la decisione del Tribunale. Nella decisione di riesaminare la decisione del Tribunale sono indicate solo le questioni oggetto del riesame.

6. Il Tribunale e il giudice del rinvio, le parti nel procedimento principale nonché gli altri interessati menzionati dall'articolo 62 bis, secondo comma, dello statuto, sono subito avvisati dal cancelliere della decisione della Corte di riesaminare o di non riesaminare la decisione del Tribunale.

7. Un avviso contenente la data della decisione di riesaminare la decisione del Tribunale e le questioni oggetto di riesame è pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea".

ricorso diretto in cui tale annullamento si inseriva, era naturale che essa rinviasse la causa al Tribunale perché la risolvesse, applicando i principi stabiliti nel riesame.

Inoltre, sarà interessante valutare l'approccio che la Corte adotterà rispetto alla proposta del Primo Avvocato generale di avviare la procedura di riesame in presenza di «rischi per la coerenza e l'unità del diritto dell'Unione europea». Alcuni elementi di comparazione esistono. In primo luogo, con riguardo al riesame delle decisioni del Tribunale adottate da quest'ultimo in qualità di giudice delle impugnazioni, in una decisione di principio, *Petrilli c. Commissione*, la Corte aveva definito in termini piuttosto restrittivi i limiti del proprio intervento rispetto alle pronunce del Tribunale³⁹. In secondo luogo, sebbene con le cautele dovute in ragione della diversa natura del procedimento che si instaura, qualche spunto può

essere offerto anche dalla prassi relativa al meccanismo di filtro, nell'ambito del quale l'impugnazione è ammessa se «solleva una questione importante per l'unità, la coerenza o lo sviluppo del diritto dell'Unione»⁴⁰. Malgrado questi possibili elementi di comparazione, è lecito supporre che, tenendo conto della funzione del rinvio pregiudiziale⁴¹, la Corte valuterà con una particolare attenzione eventuali proposte di riesame del Primo avvocato generale. In effetti, a differenza del riesame delle decisioni rese dal Tribunale avverso pronunce adottate dal TFP e dell'ammissione preventiva delle impugnazioni che rilevano del contenzioso diretto, nel caso di una sentenza pregiudiziale, a causa degli effetti da essa prodotti⁴²,

³⁹ Cfr. Corte giust., 8 febbraio 2011, causa C-17/11 RX, *Commissione c. Petrilli*, ECLI:EU:C:2011:55, punto 4, in cui la Corte ha affermato «che non [le] spetta, in sede di procedura di riesame, pronunciarsi sulla fondatezza di un'evoluzione giurisprudenziale del Tribunale, operata da quest'ultimo in veste di giudice d'appello [...] in quanto spetta ormai unicamente al [TFP] e al [Tribunale] far evolvere la giurisprudenza in materia di funzione pubblica; [essa] è competente solo ad evitare che le pronunce del Tribunale non compromettano l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione». In questo contesto va rilevato che, in effetti, la Corte ha riesaminato solo sei delle oltre quattrocento pronunce rese dal Tribunale nella sua qualità di giudice delle impugnazioni, limitandosi a intervenire in cause in cui si ponevano questioni trasversali: Corte giust., 17 dicembre 2009, causa C-197/09 RX-II, *M c. EMEA*, ECLI:EU:C:2009:804, punto 66 (diritto al contraddittorio); 28 febbraio 2013, causa C-334/12 RX-II, *Arango Jaramillo e.a. c. BEI*, ECLI:EU:C:2013:134, punto 54 (termine ragionevole per il deposito di un ricorso); 19 settembre 2013, causa C-579/12 RX-II, *Commissione c. Strack*, ECLI:EU:C:2013:570, punto 58 (relazione tra statuto e CdfUE); 10 settembre 2015, causa C-417/14 RX-II, *Missir Mamachi di Lusignano c. Commissione*, ECLI:EU:C:2015:588, punto 53 (riparto di competenze tra Tribunale e TFP in materia risarcitoria); 26 marzo 2020, cause riunite C-542/18 RX-II e C-543/18 RX-II, *Simpson c. Consiglio e HG c. Commissione*, ECLI:EU:C:2020:232, punto 87 (principio del giudice precostituito per legge).

⁴⁰ Ad oggi, la quasi totalità delle domande di ammissione sono state rigettate e, a differenza della procedura di riesame, la Corte non ha assunto una posizione di principio, ma piuttosto un *case by case approach* nel pronunciarsi sull'ammissibilità dell'impugnazione. Per un'analisi di questo approccio casistico sia consentito di rinviare a ORZAN, *Some Remarks on the First Applications of the Filtering*, cit., 429.

⁴¹ In generale, sulla funzione del rinvio pregiudiziale si vedano L. DANIELE, *Articolo 267 TFUE*, in TIZZANO (a cura di), *op. cit.*, 2013-2021; PUGLIA, *Finalità e oggetto del rinvio pregiudiziale*, in IANNONE, FERRARO (a cura di), *Il rinvio pregiudiziale*, Torino, 2020, 1-17; LACCHI, *Preliminary References to the Court of Justice of the European Union and Effective Judicial Protection*, Bruxelles, 2020; ALBERTI, DE CRISTOFARO (a cura di), *op. cit.*; PUGLIA, *Les finalités et l'objet de la procédure du renvoi préjudiciel*, in IANNONE, FERRARO (sous la direction de), *Le renvois préjudiciel*, Bruxelles, 2023, 35-52; NASCIBENE, DE PASQUALE, *Il diritto dell'Unione europea e il sistema giurisdizionale. La Corte di giustizia e il giudice nazionale*, in *Eurojus*, 2023, 15-20 e VILLANI, *Istituzioni di Diritto dell'Unione europea*, 2024, Bari, VII ed., pp. 450-461. Per un esame delle principali caratteristiche del procedimento pregiudiziale dinanzi alla Corte v. MASTROIANNI, MAFFEO, *Articolo 23 Statuto*, cit., 125-136; AA.VV., *Articoli 93-104 RP Corte*, *ivi*, 578-653; IGLESIAS SÁNCHEZ, ORÓ MARTÍNEZ, *La cuestión prejudicial*, in SIGNES DE MESA (dir.), *op. cit.*, 135-168; PERTEK, *Le renvois préjudiciel: droit, liberté ou obligation de coopération des juridictions nationales avec la CJUE*, Bruxelles, II ed., 2021, 174-212; LENAERTS, GUTMAN, NOWAK, *op. cit.*, 49-116; MASTROIANNI FERRARO, *Il rinvio pregiudiziale*, in MASTROIANNI (a cura di), *op. cit.*.

⁴² Sugli effetti delle sentenze pregiudiziali v. BROBERG, FENGER, *Preliminary Reference to the European Court of Justice*, Oxford, 2010; MAFFEO, *Gli effetti della sentenza pregiudiziale*, in IANNONE,

si impone all'evidenza la necessità di intervenire per evitare che "circolino" nell'ordinamento giuridico dell'Unione decisioni suscettibili di arrecare pregiudizio alla coerenza e unità di tale ordinamento⁴³.

L'analisi di questi tre meccanismi consente di svolgere alcune considerazioni sulla potenziale incidenza che essi avranno sui giudici nazionali. Per quanto riguarda il primo meccanismo, è utile osservare che per il giudice *a quo*, nulla cambia in termini procedurali. In effetti, la domanda pregiudiziale continua a essere depositata presso la cancelleria della Corte. Nondimeno, lo sportello unico non può essere considerato neutro, nella misura in cui dalla valutazione che esso effettuerà, dipenderà la determinazione della giurisdizione competente a trattare la domanda.

Lo stesso può dirsi, in sostanza, per il secondo meccanismo, poiché l'iniziale attribuzione di una domanda pregiudiziale al Tribunale può essere rimessa in discussione da quest'ultimo, qualora le condizioni

previste dall'art. 256, par. 3, seconda frase, TFUE risultino soddisfatte.

Infine, è sicuramente il terzo meccanismo consistente nella procedura di riesame a essere potenzialmente lo strumento suscettibile di impattare maggiormente sul giudice del rinvio. Quest'ultimo, che al momento della pronuncia di una sentenza pregiudiziale resa dalla Corte, può immediatamente applicarne gli insegnamenti al giudizio pendente, dovrà "famigliarizzare" con una situazione nuova. La sentenza del Tribunale, infatti, come già sopraosservato non produce effetti immediatamente. Il giudice nazionale dovrà quindi attendere la reazione del Primo Avvocato Generale. Qualora quest'ultimo decida di non proporre il riesame, la sentenza del Tribunale potrà spiegare i suoi effetti. Nel caso in cui il Primo avvocato generale proponga il riesame, sarà necessario attendere la decisione della Corte. Se quest'ultima dovesse decidere di riesaminare la decisione, il giudice nazionale dovrà attendere la conclusione di tale procedimento. In proposito, va peraltro ricordato che dall'art. 194 RP Corte si evince che nel caso in cui il Tribunale abbia fornito più risposte, il riesame può vertere solo su alcune di esse. Se poi, all'esito del riesame, integrale o parziale della decisione del Tribunale, la Corte dovesse concludere che essa pregiudica l'unità o la coerenza dell'Unione europea, la soluzione formulata dalla Corte in merito alle questioni oggetto di riesame si sostituirà a quella del Tribunale.

3.2. La specializzazione del Tribunale in materia pregiudiziale.

Un altro asse fondamentale della riforma relativa al trasferimento della competenza pregiudiziale in alcune materie dalla Corte al Tribunale riguarda la garanzia che dinan-

FERRARO (a cura di), *op. cit.*, 199-212; ID., *Les effets de la décision préjudicielle*, in IANNONE, FERRARO (Sous la direction de), *op. cit.*, 279-294.

⁴³ In questo senso si pronuncia anche M. BOBEK, *Preliminary Rulings before the General Court*, cit., 1526 e 1527, il quale, da un lato, rileva che «[t]he unknown relates nonetheless to how a procedure used previously only rarely in staff cases would operate in the context of preliminary rulings. The reason for those doubts is simple: the type of procedure is radically different, and so are the stakes. The likelihood of "a serious risk of the unity or consistency of Union law being affected" is arguably somewhat less acute in circumscribed direct disputes involving EU staff than it is in diffuse and a multi-polar preliminary ruling procedure. Within the latter kind of procedure, by definition, the risk is bound to arise far more often» e, dall'altro, osserva che «[i]f the up-to-date experience of the Court in the filtration of appeals pursuant to Article 58a of the Statute of the Court could serve as a parallel, that could indeed be the case. There, too, similarly worded conditions have so far generated only few occasions on which it was found that a decision of the GC should be allowed to proceed to full review on merits. However, it is again fair to question the comparability of the data, as it comes from different types of proceedings, with different scope and impact».

zi a quest'ultimo le questioni sollevate dai giudici nazionali ottengano lo stesso trattamento di quello offerto davanti alla Corte. Questa necessità, fin dall'inizio considerata imprescindibile dalla Corte nella sua proposta, è stata accolta favorevolmente⁴⁴. Per raggiungere questo obiettivo di « specularità » sono state apportate una serie di modifiche statutarie, da un lato, al fine di dotare il Tribunale della figura dell'Avvocato generale per default nell'ambito dei procedimenti pregiudiziali, visto che tale figura dinanzi a questa giurisdizione è prevista solo come facoltativa nei ricorsi diretti, attraverso l'inserimento dell'art. 49 *bis* statuto. Tale articolo prevede che, in primo luogo, un giudice può essere eletto A.G. le per un periodo di tre anni, rinnovabile una sola volta, e, in secondo luogo, nel corso del suo mandato di A.G., questo giudice continua a partecipare ai collegi giudicanti nel contenzioso diretto della sezione di appartenenza, ma non può integrare i collegi competenti a decidere le domande pregiudiziali. Dall'altro, il già citato art. 50-ter, 4° c., statuto impone l'obbligo in capo al Tribunale di dotarsi di sezioni specializzate per il trattamento delle domande pregiudiziali, disponendo che «[tali domande] di cui il Tribunale conosce ai sensi dell'articolo 267 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea sono attribuite a sezioni designate a tale scopo secondo le modalità previste nel suo regolamento di procedura».

⁴⁴ Non è questa la sede per un'analisi diffusa della correttezza della presunzione secondo la quale la specializzazione implichi necessariamente una migliore amministrazione della giustizia. Di conseguenza, nel presente lavoro la si considererà come avverata. Per un'analisi problematica della questione, sia consentito di rinviare a ORZAN, *La specializzazione del Tribunale dell'Unione europea tra realtà e prospettive: ieri, oggi, domani(?)*, in AMALFITANO, CONDINANZI (a cura di), *Il giudice dell'Unione alla ricerca di un equilibrio efficiente e (in)stabile*, cit., 89-116.

Queste due modifiche hanno naturalmente necessitato un intervento significativo sul RP Trib. in precedenza in vigore del quale si da conto di seguito, dopo avere offerto qualche elemento di comprensione quanto al tema della specializzazione del Tribunale.

In proposito, è utile ricordare che la specializzazione non è una novità per il Tribunale⁴⁵. In effetti, oltre ad alcune esperienze pregresse⁴⁶, dal 2019, data di conclusione della riforma che ha visto il raddoppio dei suoi membri e la dissoluzione del TFP, il Tribunale è composto da dieci sezioni, di cui sei specializzate in proprietà intellettuale e quattro in funzione pubblica⁴⁷. Questa

⁴⁵ Sulla specializzazione del Tribunale v. ÖBERG, MOHAMED, SABOURET, *On Specialisation of Chambers at the General Court*, in DERLÉN, LINDHOLM (eds.), *The Court of Justice of the European Union: Multidisciplinary Perspectives*, Oxford, 2018, 211 ss.; CLAUSEN, *Quelle place pour la spécialisation au sein des juridictions de l'UE*, in DERO-BUGNY, CARTIER BRESSON (sous la direction de), *Les réformes de la Cour de justice de l'Union européenne. Bilan et perspectives*, Bruxelles, 2020, 131 ss.

⁴⁶ All'indomani della creazione del(l'allora) marchio comunitario (oggi dell'Unione europea) e del conferimento della relativa competenza al Tribunale di conoscere i ricorsi avverso le decisioni adottate dall'UAMI (oggi EUIPO), una prima forma di specializzazione era consistita nell'istituzione, per un periodo circoscritto, di due sezioni specializzate in tale materia. Una seconda applicazione della specializzazione ha avuto luogo a seguito della creazione del TFP. In questa occasione, il Tribunale, competente a conoscere i ricorsi avverso le pronunce del TFP in base all'art. 11 dell'allegato I dello statuto, ha istituito la sezione delle impugnazioni, organizzata in sotto-formazioni, e costituita dal presidente, dal vicepresidente (dopo la creazione di questa funzione nel 2013) e dai presidenti di sezione del Tribunale.

⁴⁷ Per quanto riguarda il contenzioso dei ricorsi diretti, in primo luogo, le cause in materia di funzione pubblica e di proprietà intellettuale sono ripartite, rispettivamente, tra le quattro e le sei sezioni specificamente designate a tal fine nella decisione di assegnazione dei giudici alle sezioni, in base a un turno stabilito in relazione all'ordine di registrazione delle cause in cancelleria. In secondo luogo, le cause riguardanti, da un lato, la concorrenza, gli aiuti di Stato e le misure di difesa commerciale, le norme relative alle sovvenzioni estere distorsive del mercato interno nonché le norme relative ai mercati e ai servizi digitali e, dall'altro, le materie rimanenti, sono ripartite tra le dieci sezioni. In terzo luogo, al presidente la possibilità di derogare al turno per tutte le materie in ragione della connessione tra le

specializzazione trova fondamento nell'art. 25, par. 1, seconda frase, RP Trib.⁴⁸, una norma abilitante, che consente al Tribunale di decidere se e come specializzarsi in determinate materie. Diversamente, in ossequio alla previsione contenuta all'art. 50 *ter*, 4° c., statuto, l'art. 25, par. 2, terza frase, RP Trib.⁴⁹ impone, come appena evidenziato, la specializzazione in materia pregiudiziale come un obbligo e non come una facoltà.

Per quanto riguarda le modalità concrete della specializzazione in ambito pregiudiziale, in primo luogo, sebbene in via transitoria, fino al settembre 2025, data di rinnovo parziale del Tribunale, esso ha optato per la creazione di una sezione *ad hoc*⁵⁰, presieduta dal vicepresidente e composta da dieci membri, che si riunisce, in linea di principio, con cinque giudici, designati secondo un sistema di rotazione⁵¹. In secondo luogo, contrariamente ai ricorsi diretti, per i quali

la sezione standard del Tribunale è fissata a tre giudici, al pari di quanto previsto dinanzi alla Corte, l'art. 26, par. 1, reg. proc. Trib. prevede che le domande pregiudiziali siano attribuite per default a una sezione composta da cinque membri. In terzo luogo, in ragione, da un lato, della specularità del procedimento garantito dinanzi al Tribunale nell'ambito del trattamento delle domande pregiudiziali in virtù del quale il collegio per default è fissato a cinque membri e, dall'altro, della volontà di assicurare, anche in tale ambito, agli Stati membri e alle Istituzioni il diritto riconosciuto loro nel quadro del contenzioso diretto di richiedere che una causa sia conosciuta da una formazione composta da almeno cinque membri in luogo di quella standard costituita da tre giudici, il RP Trib. prevede che, se una richiesta in tal senso è presentata dagli Stati membri e dalle Istituzioni, la sopraccitata Sezione Intermedia deve essere automaticamente investita di una domanda pregiudiziale⁵². In quarto luogo, in applicazione del principio contenuto al testé citato art. 49 *bis* statuto, è stato inserito l'art. 31 *bis* reg. proc. Trib., il quale stabilisce che i giudici eleggono, tra loro, quelli chiamati a svolgere la funzione di Avvocato generale. Anche per l'elezione degli Avvocati generali per il trattamento delle domande pregiudiziali, il Tribunale ha optato per una fase transitoria. Infatti, conformemente all'art. 246, par. 7, reg. proc. Trib., il quale stabilisce che i primi giudici che esercitano le funzioni di A.G. sono eletti subito dopo il 1° settembre 2024 e il loro mandato scade in occasione del sopraccitato rinnovo parziale previsto nel settembre 2025, il Tribunale ha adottato una decisione in tal senso⁵³.

cause e del carico di lavoro delle sezioni. Tutte queste regole di attribuzione dei ricorsi sono contenute nella decisione relativa ai Criteri di attribuzione delle cause alle sezioni (2024/6453), in *GUUE* serie C, 28.10.2024.

⁴⁸ La seconda frase della disposizione in parola prevede che «[il] Tribunale può incaricare una o più sezioni di conoscere di cause in materie specifiche».

⁴⁹ La terza frase di tale disposizione indica che «[il] Tribunale designa una o più sezioni incaricate del trattamento delle domande di pronuncia pregiudiziale».

⁵⁰ In proposito, oltre alla soluzione adottata in via transitoria dal Tribunale, la dottrina ne ha discusse altre, prefigurando la possibilità che, ferma restando l'organizzazione attuale in dieci sezioni, la specializzazione in materia pregiudiziale fosse assorbita nell'ambito delle sezioni esistenti, dando così luogo ad una sottospecializzazione, o attraverso la creazione di sezioni autonome. In questa seconda ipotesi, di conseguenza, stante il numero di dieci sezioni, una modifica del numero delle sezioni specializzate in materia di proprietà intellettuale e funzione pubblica sarebbe necessaria. Quanto al numero di queste sezioni, il dato normativo non consente di determinarlo, tuttavia, tenuto conto delle domande pregiudiziali che dovrebbero essere mediamente trasferite al Tribunale, la dottrina ha ventilato la possibilità che esse saranno due. Così ALBERTI, *Il trasferimento del rinvio pregiudiziale al Tribunale*, cit., 12.

⁵¹ Cfr. *Costituzione delle sezioni e assegnazione dei giudici alle sezioni*, *GUUE* C, 2024/6456, 28.10.2024, p. 4.

⁵² Cfr. art. 28, par. 8, RP Trib.

⁵³ Cfr. *Elezioni degli avvocati generali per il trattamento delle*

4. Osservazioni conclusive.

Alla luce dell'analisi effettuata, è possibile svolgere alcune brevi riflessioni finali, da un lato, sulle prospettive future di evoluzione della CGUE e, dall'altro, sull'impatto della riforma appena entrata in vigore sulle giurisdizioni nazionali.

Con riguardo al primo tema, vari autori considerano che il trasferimento di alcune domande pregiudiziali al Tribunale segni una tappa fondamentale del processo di costituzionalizzazione della Corte⁵⁴. In realtà, il trasferimento, anche se parziale, della “chiave di volta” del sistema⁵⁵, del *backbone* dell'ordinamento giuridico dell'Unione⁵⁶, avrebbe potuto essere considerato una tendenza opposta alla costituzionalizzazione di questa giurisdizione⁵⁷. Ciò che invece con-

sente di considerare la riforma appena entrata in vigore un punto di svolta in questo processo è la circostanza che, oltre a realizzarsi in base a dei controlli *in itinere* ed *ex post*, già previsti nel diritto primario, consistenti, rispettivamente, nella possibilità per il Tribunale di rinviare una domanda pregiudiziale nell'ipotesi in cui essa sollevi una questione di principio suscettibile di compromettere l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione europea e nella facoltà di riesaminare le decisioni del Tribunale, tale trasferimento è stato ancorato a un controllo *ex ante*, attraverso il meccanismo dello sportello unico. Questo “Cortecentrismo”⁵⁸, da un lato, è stato la precondizione per l'accoglimento della proposta e, dall'altro, esprime il ruolo che la Corte si avvia ad assumere⁵⁹.

Questa ultima considerazione offre altresì l'occasione per mettere la presente riforma in prospettiva rispetto alle due precedenti del 2015 e del 2018, che risultano strumentali ad essa. Nel raddoppiare il numero dei membri del Tribunale, la riforma del 2015 ha potenziato le sue capacità di funzionamento ben al di là della necessità di alleviare il suo carico di lavoro e intervenire sui suoi ritardi, creando quindi le condizioni per un progressivo alleggerimento della Corte. A sua volta, la proposta di riform-

domande di pronuncia pregiudiziale e di un giudice chiamato a sostituirli in caso di impedimento (2024/6455), in *GUUE* serie C, 28.10.2024.

⁵⁴ V. IGLESIAS SÁNCHEZ, SARMIENTO, *A New Model for the EU Judiciary: Decentralising Preliminary Rulings as a Paradoxical Move towards the Constitutionalisation of the Court of Justice*, in *EU Law Live*, 08/04/2024.

⁵⁵ V. TIZZANO, *Il trasferimento di alcune questioni pregiudiziali*, cit., 4.

⁵⁶ In questo senso si esprime M. BOBEK, *Preliminary Rulings before the General Court*, cit., 1517.

⁵⁷ In questo contesto, rispetto al ruolo costituzionale della Corte, è opportuno distinguere tra una nozione funzionale e una strutturale. In termini funzionali, come osservato in dottrina (D. GALLO, *L'efficacia diretta del diritto dell'Unione europea negli ordinamenti nazionali*, Milano, 2018, 48; ID., *Direct Effect in EU Law*, Oxford, in corso di pubblicazione), la costituzionalizzazione della Corte comincia ben prima delle modifiche di Nizza, quando «[l]a Corte di giustizia [...], a partire da *Van Gend & Loos*, dà avvio al processo di costituzionalizzazione di se stessa e della propria funzione nell'ordinamento comunitario», ferma restando, beninteso, la peculiarità di una siffatta costituzionalizzazione nell'ambito di tale ordinamento [TRIDIMAS, *Bifurcated Justice: The Dual Character of Judicial Protection in EU Law*, in ROSAS, LEVITS, BOT (eds.), *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analyses and Perspectives on Sixty Years of Case-Law*, The Hague, 2013, 367-379]. In termini strutturali, invece, la

costituzionalizzazione della Corte si traduce nella cristallizzazione nel diritto primario di un riparto di competenze tra essa, da un lato, e il Tribunale (e le eventuali giurisdizioni specializzate), dall'altro, che la proietta a diventare la giurisdizione cui è conferito il trattamento delle sole cause suscettibili di avere, a vario titolo, una valenza fondamentale per il funzionamento dell'ordinamento dell'Unione. Nel presente contributo a questa nozione ci si riferisce.

⁵⁸ COSÌ ALBERTI, *Il trasferimento del rinvio pregiudiziale al Tribunale*, cit., 20.

⁵⁹ V. TRIDIMAS, *Breaking with Tradition: Preliminary Reference Reform and the New Judicial Architecture*, in *EU Law Live*, 26/06/2024, il quale osserva che «[t]his amendment is more likely to be the opening shot rather than the end of the road».

ma del 2018 perseguiva, nel complesso, l'obiettivo di alleviare il carico di lavoro della Corte nell'ambito nei ricorsi diretti, peraltro già in larga parte di competenza del Tribunale. Infatti, a questo rispondeva la logica di introdurre il meccanismo di filtro per limitare la funzione della Corte in qualità di giudice delle impugnazioni e di devolvere al Tribunale il trattamento di alcuni procedimenti d'infrazione⁶⁰. Com'è noto, questo secondo asse della proposta di riforma non è stato accettato, ma non è inverosimile ipotizzare che se lo fosse stato, la devoluzione dei ricorsi in infrazione sarebbe stata estesa negli anni a venire. Ora, il mancato accoglimento di questa parte della proposta del 2018 spiega, in parte, il trasferimento al Tribunale di alcune competenze pregiudiziali, che risponde indubbiamente a un approccio pragmatico⁶¹.

In linea con questo approccio, è possibile immaginare che nel breve/medio periodo potrebbero avere luogo, da un lato, l'ulteriore estensione del meccanismo del filtro e, dall'altro, il trasferimento di nuove materie dalla Corte al Tribunale nell'ambito della competenza pregiudiziale, come preconizza l'art. 3, par. 2, reg. 2024/2019⁶².

Se così fosse, sarebbe sviluppato un modello che rientrerà (ancora) nel perimetro stabilito dal diritto primario, ma che proietterebbe la CGUE sempre più verso i limiti stabiliti dai trattati. In effetti, ad oggi, tanto il meccanismo di filtro, peraltro non previsto esplicitamente dai trattati, che il trasferimento di una parte delle domande pregiudiziali, sono da considerarsi eccezioni alla regola. Nel momento in cui il paradigma si rovesciasse, e queste eccezioni diventassero la norma, i limiti definiti dal diritto primario sarebbero sorpassati e la necessità di intervenire con una revisione *ex art. 48 TUE* delle regole previste nel diritto primario sarebbe indispensabile⁶³.

Con riguardo all'impatto che la riforma appena entrata in vigore avrà sulle giurisdizioni nazionali, due ordini di considerazioni si impongono. In primo luogo, è innegabile che, in termini strutturali, il fatto che la Corte, la quale ha da sempre detenuto il monopolio della competenza pregiudiziale, la condivide ora con il Tribunale, può essere fonte, a vario titolo, di perplessità

⁶⁰ Per un'analisi critica di questa proposta v. ADAM, *La recente proposta della Corte di trasferire i ricorsi per inadempimento al Tribunale dell'Unione*, in *Federalismi.it*, fasc. 3, 2018, 2-16.

⁶¹ Sul punto v. VAN DER WOUDE, *The Place of the General Court*, cit., 24, il quale osserva che «pragmatism has its limits [and] any building, the judicial architecture of the Union must obey certain rules and stay within the limits set by the Treaties». Lo stesso autore distingue, peraltro, tra un modello giudiziario ispirato, appunto, a pragmatismo, riconducibile alla riforma contenuta nel reg. 2024/2019 e un modello concettuale nel quale la Corte dovrebbe assumere il ruolo di una Corte costituzionale e il Tribunale quello di un Consiglio di Stato. Su tali modelli si tornerà di seguito.

⁶² Anche la dottrina, pur dando conto delle preoccupazioni e delle inquietudini legate al trasferimento delle competenze pregiudiziali al Tribunale, osserva che «[g]razie, infatti, al diffondersi della prassi delle decisioni del Tribunale in materia

pregiudiziale e alla conseguente assuefazione a questa prassi, ma soprattutto a seguito della crescita inarrestabile del contenzioso innanzi alla Corte, non è difficile prevedere che tra qualche anno si finirà inevitabilmente per sollecitare un ulteriore trasferimento di «materie specifiche» e poi ancora di altre fino ad un limite oggi imprevedibile. E questo avverrà, con ogni probabilità, con molte minori reticenze e perplessità di quante ne siano state espresse in occasione di questo primo passaggio». Così TIZZANO, *Il trasferimento di alcune questioni pregiudiziali*, cit., 4. Altri autori non mancano, invece, di esprimere riserve, a monte, considerando il trasferimento al Tribunale delle competenze in alcune materie uno «short-term palliative» con la conseguenza che ulteriori interventi rappresenteranno soluzioni estemporanee per tamponare bisogni immediati, ma non avranno carattere strutturale. V. BOBEK, *Preliminary Rulings before the General Court*, cit., 1543.

⁶³ Sulla circostanza che l'estensione del filtro generalizzato potrebbe sollevare problemi di conformità rispetto all'art. 256, par 1, 2° c. TFUE, v. CONDINANZI, *Corte di giustizia e Tribunale dell'Unione europea: storia e prospettive di una "tribolata" ripartizione di competenze*, in *Federalismi.it*, fasc. 3, 2018, 11.

per il giudice nazionale. Tuttavia, l'analisi svolta ha evidenziato che in ragione della rilevanza strutturale del trasferimento di alcune competenze pregiudiziali al Tribunale, il trasferimento in parola è stato assicurato attraverso la predisposizione di meccanismi di controllo ad ogni livello e la garanzia che dinanzi al Tribunale le domande pregiudiziali avranno lo stesso trattamento di quelle davanti alla Corte. In questo contesto è quindi auspicabile che i timori espressi da taluni sul fatto che le giurisdizioni nazionali potrebbero ridurre il ricorso allo strumento pregiudiziale nelle sei materie trasferite al Tribunale non trovino seguito nell'attività quotidiana di tali giurisdizioni.

In secondo luogo, da un punto di vista strettamente giuridico in relazione alla gestione delle cause che hanno originato la domanda alla Corte e, più in generale, in virtù del carattere *erga omnes*⁶⁴ delle pronunce dei giudici del Kirchberg, il trasferimento della competenza pregiudiziale in alcune materie apre a una nuova fase delle relazioni tra CGUE e giurisdizioni nazionali. Come osservato nel par. 3.1.3. *supra*, infatti, a differenza delle decisioni rese dalla Corte, quelle del Tribunale non spiegano i propri effetti il giorno della pronuncia, poiché tali decisioni possono essere oggetto di riesame. Anche in questa ipotesi, sebbene sia auspicabile che negli anni a venire la Corte adoperi questo strumento eccezionalmente⁶⁵, lo statuto disciplina in modo esaustivo

tutti i possibili scenari in modo da garantire che non sussistano lacune o dubbi sugli effetti delle sentenze pregiudiziali, in ragione della loro funzione fondamentale nell'ordinamento giuridico dell'Unione.

In definitiva, il successo della riforma appena entrata in vigore dipenderà, da un lato, dalla capacità della Corte di fare una corretta applicazione dello sportello unico e laddove necessario della procedura di riesame e, dall'altro, da quella del Tribunale nel calarsi nell'esercizio di questa nuova competenza. Nondimeno, per entrambe le giurisdizioni sarà fondamentale che i giudici nazionali non facciano mancare il loro apporto, continuando a ricorrere al rinvio pregiudiziale, uno strumento vitale per l'integrazione degli ordinamenti giuridici degli Stati membri.

MASSIMO FRANCESCO ORZAN

⁶⁴ Sugli effetti delle sentenze pregiudiziali v. BROBERG, FENGER, *Preliminary Reference to the European Court of Justice*, Oxford, 2010; MAFFEO, *Gli effetti della sentenza pregiudiziale*, in IANNONE, FERRARO (a cura di), *op. cit.*, 199-212; ID., *Les effets de la décision préjudicielle*, in IANNONE, FERRARO (sous la direction de), *op. cit.*, 279-294.

⁶⁵ In questo contesto va rilevato che, la Corte ha riesaminato solo sei delle oltre quattrocento pronunce rese dal Tribunale nella sua qualità di giudice delle impugnazioni, limitandosi a

intervenire in cause in cui si ponevano questioni trasversali: Corte giust., 17 dicembre 2009, causa C-197/09 RX-II, *M c. EMEA*, ECLI:EU:C:2009:804, punto 66 (diritto al contraddittorio); 28 febbraio 2013, causa C-334/12 RX-II, *Arango Jaramillo e.a. c. BEI*, ECLI:EU:C:2013:134, punto 54 (termine ragionevole per il deposito di un ricorso); 19 settembre 2013, causa C-579/12 RX-II, *Commissione c. Strack*, ECLI:EU:C:2013:570, punto 58 (relazione tra Statuto e CdfUE); 10 settembre 2015, causa C-417/14 RX-II, *Missir Mamachi di Lusignano c. Commissione*, ECLI:EU:C:2015:588, punto 53 (riparto di competenze tra Tribunale e TFP in materia risarcitoria); 26 marzo 2020, cause riunite C-542/18 RX-II e C-543/18 RX-II, *Simpson c. Consiglio e HG c. Commissione*, ECLI:EU:C:2020:232, punto 87 (principio del giudice precostituito per legge).

