

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

Torna al libro









### RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

# GT

### Direzione scientifica Cesare Glendi

2023

1

- Intervento della Consulta sull'esenzione IMU per l'abitazione principale
- ☐ Asimmetrie fiscali e vantaggi indebiti nell'abuso del diritto
- Distribuzione degli utili delle società a ristretta base partecipativa: riflessi sul nuovo processo tributario
- Applicabilità ai debiti IVA dell'esdebitazione del fallito
- Intrasmissibilità ai soci delle sanzioni per società di capitali estinte
- Requisito della "grave incongruenza" nell'accertamento da studi di settore
- Atti preparatori della riscossione e calcolo del contributo unificato tributario
- Equiparazione ai fini IVA del contratto scritto alla fattura
- ☐ IRAP sui proventi da revisore contabile







### Wolters Kluwer



One PA fa grande la differenza

### Trent'anni della nostra Rivista

Non sembra vero. Ma tanto è il tempo trascorso. Da quando, nell'autunno del 1993, poco dopo la Riforma della giustizia tributaria, approvata con i dd.ll.vi del 31 dicembre 1992, n.ri 545 e 546, quella "bella persona" (è questo l'appellativo che Gli si addice) di Tommaso Lamedica maturò l'idea di creare una nuova Rivista IPSOA, tutta destinata alla sola giurisprudenza tributaria, per utilizzare al meglio il sovrabbondante materiale raccolto per altre Riviste, affidandomene, coraggiosamente, la Direzione scientifica in *format* rigorosamente unipersonale (evocando quel tipo di *societas* che ora va tanto di moda, in quanto, così diceva, costa meno e può anche funzionare meglio).

Il primo numero, datato gennaio 1994, fu organizzato in brevissimo tempo. Vi figurano, scorrendo l'indice, tra gli altri, Antonini Luca, Capelli Fausto, Corso Piermaria, Napolitano Francesco, Pino Carlo, Rovelli Luigi, Traversi Alessandro. Mica poco! Tutti coinvolti, com'è sempre stato fatto, solo in ragione dell'interesse sull'argomento, le capacità e la volontà di lavoro, senza discriminazioni accademiche di sorta, e senza mai ricorrere all'ingombrante fardello del referaggio, che dovrebbe garantire qualità e imparzialità scientifica, ma talvolta induce a disdicevoli strumentalizzazioni.

Da allora ad oggi si sono susseguite, con cronometrica puntualità mensile, migliaia di decisioni e di commenti, che, ne sono testimoni i componenti "interni" della Redazione, ho tutti quanti personalmente letti e talvolta lessicalmente corretti, a norma di contratto, con un po' di fatica, ma con personale profitto, anzitutto, a livello informativo e professionale, e garantendo altresì una certa uniformità di assetti compositivi, sempre scrupolosamente preservando l'assoluta libertà di opinione, condivisione o critica del prodotto giurisprudenziale.

Guardando retrospettivamente, in una sorta di breve Amarcord, mi viene da dire che si è fatto tanto. È ci si possono anche scambiare, fra tutti quanti, i complimenti di rito. Solo per un attimo, però. Non sia mai ("maniman" si dice nella mia bella lingua, e non è dialetto) che, per farci i complimenti, si perda tempo, dovendo invece subito pensare al lavoro. Che sarà dunque, anzitutto, quello di continuare, se Dio vorrà, a fare quanto sinora fatto da parte mia come di routine. Ma con qualche piccola variante, vorrei aggiungere.

Incrementando, in specie, il numero degli Editoriali, non per fare sfoggio di dottrina, ma per facilitare ai Lettori l'ingresso delle tante novità che si prefigurano, sulla recente L. n. 130/2022, sulle tante disposizioni della L. n. 197/2022, sulla probabile approvazione di un codice della giustizia o del processo tributario, sulla Riforma fiscale più in generale, fors'anche su qualche auspicabile modifica della disciplina delle giurisdizioni speciali all'interno della Costituzione.

Predisponendo, poi, nel corso dell'anno, tutta la Rassegna delle Sezioni Unite iniziata nel 2008 e quindi costantemente aggiornata, che ritengo costituisca, non solo utile strumento, ma vero e proprio indispensabile *vademecum* per seguire nel suo diacronico evolversi l'essenziale monitoraggio dell'esperienza giurisprudenziale ai più alti livelli.

Vien da dire, da ultimo, richiamando, si parva licet, Holderlin, nonché Sua Santità, Papa Francesco, es ist, ruhig, das Alter, und fromm. Che, tradotto in italiano starebbe, più o meno, a significare, un pò liberamente, e con qualche omerica variazione "e intanto prosegue la Vecchiaia tranquilla e religiosa" (ma, per Omero, dura). E che, secondo il mio prediletto genovese, si potrebbe anche sintetizzare con una icastica esclamazione, però un pò troppo vivace per poter essere qui coram esposta.

Onde, non resta che augurare a tutti buon lavoro, che un po' costa, ma, forse, fa bene alla salute!

Cesare Glendi

Giurisprudenza comunitaria	
IVA Il semplice contratto legittima la debenza dell'IVA all'Erario Corte di Giustizia UE, Sez. VII, Sent. 29 settembre 2022, causa C-235/21 commento di Matteo Dellapina	7 10
Giurisprudenza costituzionale	
Tributi locali Ai fini dell'esenzione IMU è sufficiente l'abituale dimora e la residenza anagrafica Corte costituzionale, Sent. 13 ottobre 2022, n. 209 commento di Paolo Puri	15 22
Giurisprudenza di legittimità	
Società Non è trasmissibile al socio la sanzione tributaria della società di capitali estinta Cassazione, Sez. trib., Ord. 13 ottobre 2022, n. 30011 commento di Franco Randazzo	28 30
Accertamento Il requisito di "gravi incongruenze" è imprescindibile per la credibilità dell'accertamento studi di settore Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022, n. 25859 commento di Lorenzo Lodi	sugli 35 41
Anche i costi indeducibili fanno presumere la distribuzione ai soci di maggiori utili di soci ristrette	cietà
Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 25 agosto 2022, n. 25322 commento di Filippo Dami	46 47
Procedure concorsuali  L'esdebitazione del fallito è applicabile ai debiti IVA  Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 giugno 2022, n. 18124  commento di Massimo Montanari	53 55
Abuso del diritto  Per l'abuso del diritto rileva il vantaggio fiscale indebito  Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022, n. 14493  commento di Mauro Beghin	62 68
Giurisprudenza di merito	
Processo tributario  Atti preparatori della riscossione e calcolo del contributo unificato: attenzione al petitur	n
del ricorso Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, Sez. II, Sent. 10 novembre 2022, n. 1272 commento di Giulio Bartoli e Alessandro Maria I a Begina	79 81

### Sommario Gennaio 2023

#### **IRAP**

### Non paga IRAP il revisore contabile che per contratto svolge personalmente funzioni gestionali in ambito societario

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XV, Sent. 12 luglio 2022, n. 2942

89

commento di Andrea Bodrito

91

### Indici

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

96

#### RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



Direzione scientifica Cesare Glendi

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - http://www.ipsoa.it

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

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

Realizzazione grafica Wolters Kluwer Italia Srl

### Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

L.E.G.O. S.p.A. Viale dell'Industria, 2 - 36100 Vicenza

Rivista licenziata per la stampa il 30 dicembre 2022



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com www.wolterskluwer.it Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3

### Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore. Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com

Italia Abbonamento annuale: € 340,00 Estero Abbonamento annuale: € 680.00

### Modalità di pagamento

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione Incassi -Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

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

#### Prezzo copia: € 35.00

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

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

#### Redazione

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

#### Amministrazione

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

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

Servizio risposta automatica telefono (02) 82.476.999

ai sensi dell' art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. – Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 – 20142 Milano (MI).

IVA

# Il semplice contratto legittima la debenza dell'IVA all'Erario

Corte di Giustizia UE, Sez. VII, Sent. 29 settembre 2022, causa C-235/21 - Pres. Passer - Rel. Arastey Sahún (stralcio)

IVA - Fatturazione - Contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno - Assimilazione del contratto scritto ad una fattura - Informazioni necessarie per stabilire il rispetto dei requisiti sostanziali per la detrazione - Necessità

L'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE deve essere interpretato nel senso che un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione della fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto contenga tutte le informazioni necessarie affinché l'Amministrazione di uno Stato membro possa stabilire se nel caso di cui trattasi sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA, circostanza che deve essere verificata dal giudice del rinvio.

(Omissis)

### Procedimento principale e questioni pregiudiziali

18. RED d.o.o. era proprietaria di un terreno e di un edificio residenziale a Rožna dolina, nel comune di Lubiana (Slovenia). Tale società intendeva costruire nuovi edifici nello stesso luogo. Il 19 novembre 2007 essa ha concluso un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno (sale-and-leaseback) con Raiffeisen Leasing. Conformemente a tale contratto, Raiffeisen Leasing si è impegnata ad acquistare il terreno per un determinato prezzo e RED si è impegnata a versare a Raiffeisen Leasing i canoni mensili fino al completo rimborso del valore del terreno e degli edifici da costruire, ovvero un importo pari a euro 1.294.786,56 (in prosieguo: il "contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno"). L'importo dell'IVA di euro 110.056,86 era incluso in tale contratto.

19. Raiffeisen Leasing non ha emesso fatture nei confronti di RED sulla base del contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, e l'IVA non è stata né fatturata né pagata da quest'ultima. RED ha fatto valere, sulla base dello stesso contratto, il diritto alla detrazione dell'IVA, sostenendo che tale contratto costituiva una fattura.

20. Il 22 novembre 2007, le parti del contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno hanno stipulato un contratto di vendita del terreno (in prosieguo: il "contratto di vendita"), in cui è stato fissato un prezzo di vendita comprensivo di IVA. RED ha emesso

una fattura per Raiffeisen Leasing in cui veniva presa in considerazione l'IVA.

21. Nel novembre 2007, Raiffeisen Leasing ha fatto valere il diritto di detrarre l'IVA dal contratto di vendita

22. Poiché RED non ha adempiuto entro i termini previsti le obbligazioni previste dal contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, le parti hanno risolto tale contratto il 21 ottobre 2011. Raiffeisen Leasing ha poi venduto il terreno a terzi a un prezzo comprensivo di IVA.

23. Il 25 luglio 2014, RED ha ricevuto una decisione dall'Autorità tributaria slovena, la quale ha respinto la sua richiesta di detrazione dell'IVA a titolo del suddetto contratto. La suddetta decisione dell'Autorità tributaria ha escluso il rischio di perdita di gettito fiscale e pertanto Raiffeisen Leasing ha avuto il diritto di ridurre l'IVA dovuta a titolo di rettifica. Tuttavia, l'Autorità tributaria ha riscontrato che la società non aveva pagato l'IVA dovuta per il periodo dal 3 gennaio 2008 al 25 luglio 2014. Di conseguenza, tale Autorità ha condannato Raiffeisen Leasing a pagare gli interessi sul debito fiscale per un importo di euro 50.571,88.

24. Per quanto riguarda la transazione oggetto del contratto di vendita, l'Autorità tributaria ha ritenuto che essa fosse esente da IVA.

**25.** Tuttavia, poiché le parti del contratto di vendita non avevano presentato una dichiarazione d'imposta che consentisse l'imposizione opzionale dell'operazione

### Giurisprudenza Comunitaria

in questione, l'Autorità fiscale ha ritenuto che il diritto alla detrazione non potesse essere invocato indipendentemente dal fatto che fosse stata emessa una fattura con l'indicazione dell'IVA non dovuta.

- **26.** Di conseguenza, a Raiffeisen Leasing è stato ordinato di versare un'IVA aggiuntiva pari a euro 44.200, oltre a interessi per euro 11.841,97.
- 27. Secondo l'Autorità tributaria, il fatto che il terreno sia stato successivamente venduto da Raiffeisen Leasing sarebbe irrilevante, in quanto tale vendita era soggetta a IVA.
- 28. Dopo aver esaurito i rimedi amministrativi, Raiffeisen Leasing ha presentato un ricorso all'Upravno sodišče (Tribunale amministrativo, Slovenia), che ha respinto il ricorso. Essa ha quindi proposto un ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, il Vrhovno sodišče (Suprema Corte, Slovenia).
- 29. Quest'ultimo giudice ricorda che, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, l'obbligo di versare l'IVA a seguito dell'emissione di una fattura che menziona l'IVA può sorgere anche se la fattura non contiene taluni dati richiesti dalla Direttiva 2006/112, in particolare nel caso in cui non sia indicato il luogo di prestazione del servizio fornito (v., in tal senso, sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco, causa C-566/07, EU: C: 2009: 380, punti 26 e 27).
- **30.** Ciò premesso, il giudice del rinvio sostiene che un contratto, in quanto atto disciplinato dal diritto delle obbligazioni, può essere distinto da una fattura e costituire solo la base giuridica dell'operazione soggetta a IVA, dovendo la fattura essere emessa nel momento in cui si verifica l'evento che fa sorgere l'obbligo di versare l'IVA.
- 31. Pertanto, tale giudice chiede se un contratto possa essere considerato una fattura ai sensi dell'art. 203 della Direttiva 2006/112 solo quando da esso emerga oggettivamente l'intenzione, chiaramente espressa dalle parti, di assimilarlo a una fattura relativa a un'operazione specifica, essendo tale contratto in grado di far sorgere nell'acquirente la ragionevole aspettativa di poter detrarre l'IVA a monte sulla base di esso.
- 32. Di conseguenza, il Vrhovno sodišče (Suprema Corte) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali: "1) Se un contratto scritto possa essere considerato una fattura ai sensi dell'art. 203 della Direttiva [2006/112] solo se contiene tutti i dati prescritti nel Capo 3 (Fatturazione) [del Titolo XI] di [tale Direttiva].

Se questo non è il caso,

2) quali dati o circostanze giustifichino in ogni caso il trattamento di un contratto scritto (anche) come una fattura che dà luogo all'obbligo di pagare l'IVA ai sensi dell'art. 203 della Direttiva [2006/112].

Più concretamente,

3) se un contratto scritto stipulato tra due soggetti passivi dell'IVA in relazione a una cessione di beni o a una prestazione di servizi possa essere considerato una fattura ai sensi dell'art. 203 della Direttiva [2006/112], qualora da esso emerga oggettivamente un'intenzione chiaramente espressa da parte del venditore o del prestatore di servizi, in quanto parti contraenti, di costituire una fattura relativa a un'operazione specifica, che possa ragionevolmente far presumere all'acquirente che egli possa, su tale base, detrarre l'IVA a monte".

### Sulle questioni pregiudiziali

- 33. Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 203 della Direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, possa essere considerato una fattura ai sensi di tale disposizione e, in caso affermativo, quali elementi debbano essere contenuti in tale contratto affinché esso possa essere considerato una fattura siffatta.
- **34.** Inoltre, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se sia rilevante, a tal proposito, esaminare se il suddetto contratto lasci oggettivamente emergere la volontà del venditore o del prestatore di servizi che esso, come nel caso di una fattura, è tale da far sorgere nell'acquirente la convinzione che egli potrò detrarre l'IVA a monte sulla base dello stesso contratto.
- 35. A tal riguardo, la Corte ha dichiarato, da un lato, che l'IVA indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale [sentenza del 18 marzo 2021, P (carte carburante), causa C-48/20, EU: C: 2021: 215, punto 26 e giurisprudenza citata].
- 36. L'art. 203 della Direttiva 2006/112 mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto da tale Direttiva [sentenza del 18 marzo 2021, P (carte carburante), causa C-48/20, EU: C: 2021: 215, punto 27 e giurisprudenza ivi citata]. 37. Per quanto riguarda l'art. 226 della Direttiva 2006/112, l'obiettivo perseguito dalle indicazioni obbligatorie che devono essere presenti su una fattura è quello di consentire alle Amministrazioni finanziarie di controllare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 Investimentos Imobiliários e Turísticos, causa C-516/14, EU: C: 2016: 690, punto 27).

- 38. D'altro lato, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 Investimentos Imobiliários e Turísticos, causa C-516/14, EU: C: 2016: 690, punto 42 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 39. Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che l'Amministrazione finanziaria non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'art. 226, punti 6 e 7, della Direttiva 2006/112 qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 Investimentos Imobiliários e Turísticos, causa C-516/14, EU: C: 2016: 690, punto 43).
- 40. È vero che il rapporto tra, da un lato, l'esistenza e la regolarità di una fattura e, dall'altro, il diritto alla detrazione dell'IVA non è automatico, nel senso che, in primo luogo, tale diritto è, in linea di principio, legato all'effettiva realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi di cui trattasi e, in secondo luogo, l'esercizio del diritto alla detrazione non si estende a un'imposta dovuta per il solo fatto di essere menzionata in una fattura (v., in tal senso, ordinanza del 4 luglio 2013, Menidzherski biznes reshenia, causa C-572/11, non pubblicata, EU: C: 2013: 456, punti 19 e 20).
- 41. Tuttavia, nei limiti in cui, come risulta dalla giurisprudenza richiamata al punto 36 della presente sentenza e come rilevato in sostanza dall'Avvocato Generale ai paragrafi 41 e 45 delle sue conclusioni, l'obiettivo dell'art. 203 della Direttiva 2006/112 è quello di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale, tale rischio può essere evitato nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per stabilire se i requisiti sostanziali del diritto alla detrazione dell'IVA siano soddisfatti, indipendentemente dal fatto che l'IVA sia stata indicata in un documento recante l'intestazione "Fattura" o in un altro documento, come un contratto concluso dalle parti.
- **42.** Pertanto, per essere riconosciuto come fattura ai sensi dell'art. 203 di tale Direttiva, un documento

- deve, da un lato, menzionare l'IVA e, dall'altro, contenere quelle informazioni di cui alle disposizioni della Sezione 4 del Capo 3, Titolo XI, di tale Direttiva, intitolata "Contenuto delle fatture", necessarie affinché le Autorità finanziarie possano stabilire se sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA.
- **43.** A tal proposito non è rilevante esaminare se, supponendo che il documento in questione sia un contratto, esso faccia oggettivamente emergere la volontà delle parti di tale contratto che si tratta di una fattura in idonea a far nascere in una parte contraente la convinzione di poter detrarre l'IVA a monte sulla base di tale contratto.
- **44.** Spetta al giudice del rinvio valutare, nel contesto di tutte le circostanze pertinenti oggetto del procedimento principale e, in particolare, di tutte le disposizioni del contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, se quest'ultimo contenga effettivamente le informazioni necessarie, nel caso di specie, affinché le Autorità finanziarie possano stabilire se siano soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA.
- **45.** Per quanto riguarda il fatto che, nel procedimento principale, il contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno indicava l'importo dell'IVA ma non l'aliquota di tale imposta, spetta al giudice del rinvio verificare se tale aliquota potesse comunque essere dedotta da tale contratto.
- 46. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sottoposte dichiarando che l'art. 203 della Direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto contenga tutte le informazioni necessarie affinché l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa stabilire se nel caso di cui trattasi sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA, circostanza che deve essere verificata dal giudice del rinvio.

### Sulle spese

**47.** Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

### Giurisprudenza Comunitaria

### Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che:

un contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno, alla cui conclusione le parti non hanno fatto seguire l'emissione di una fattura, può essere considerato una fattura, ai sensi di tale disposizione, qualora tale contratto contenga tutte le informazioni necessarie

affinché l'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa stabilire se nel caso di cui trattasi sono soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che deve essere verificata dal giudice del rinvio.



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

www.edicolaprofessionale.com/gt

### La fattura può essere equiparata ad un contratto ai fini IVA?

di Matteo Dellapina (\*)

È sufficiente che un contratto scritto contenga gli elementi necessari per essere considerato una fattura con conseguenza debenza dell'IVA all'Erario. La Corte di Giustizia (Raiffeisen Leasing, causa C-235/21 del 2022) ha di fatto equiparato il contratto al documento fiscale se il primo rispetti, al suo interno, le c.d. condizioni sostanziali. L'intervento della CGUE è di particolare interesse perché porterebbe a "riconsiderare" la debenza dell'IVA già al momento della stipulazione del contratto (senza attendere la successiva fatturazione). Ma ciò porterebbe ad una pericolosa deriva, in quanto si rischierebbe di scardinare i principi fondanti dell'imposta sul valore aggiunto. Ora, la domanda da porsi è: cosa attendersi a livello domestico?

La decisione resa dai giudici unionali è planata all'interno degli Stati UE destando non poco scalpore. Infatti, la questione se un contratto, contente le informazioni necessarie affinché possano ritenersi soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione IVA, sia parificato alla fattura, è un tema di particolare valenza. Da qui deriva che andrà rivolta massima attenzione alla predisposizione e redazione dei contratti siccome se questi contengono gli elementi essenziali dell'art. 226, Direttiva 2006/112/CE, ossia il nostro art. 21, D.P.R. n. 633/1972, l'IVA sarà dovuta, senza dover emettere (ed attendere) la successiva fattura. Ma come si è giunti ad una decisione di tale portata? L'orientamento ed il percorso giurisprudenziale UE seguito è ben ancorato su decisioni che hanno costituito le pietre miliari nel panorama della Corte di Giustizia. Un percorso

che ora si è arricchito di una pronuncia che potrà avere sviluppi futuri. A livello domestico, quale sarà l'orientamento della Cassazione, delle Corti di Giustizia Tributarie (di nuovo conio) e della prassi? L'attesa è trepidante (1).

### Detrazione IVA e fattura: quale legame?

Il rapporto simbiotico tra diritto alla detrazione dell'IVA e fatturazione è assai centrale nel contesto dell'imposta sul valore aggiunto, sia nel panorama domestico, che a livello unionale. Partendo dal normativo nazionale, l'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 (2) stabilisce quali sono gli elementi che deve contenere la fattura. Infatti al comma 2 è disposto che il documento fiscale contenga: la data di emissione; il numero progressivo identificativo; la ditta o denominazione o ragione sociale oppure nome e cognome, con

<sup>(\*)</sup> Avvocato in Parma, Genova e Milano, Cultore della Materia in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Pavia

<sup>(1)</sup> Si veda, anche, M. Dellapina, "IVA: Îl contratto può equipararsi alla fattura?", in *MementoPiù* del 18 ottobre 2022.

<sup>(2)</sup> Per approfondire, si prenda P. Centore, *Manuale dell'IVA europea*, V ed., IPSOA, pag. 962.

annessa residenza o domicilio del cedente o prestatore o del rappresentante fiscale nonché l'ubicazione della stabile organizzazione per i non residenti nonché quelli del cessionario o committente; il numero di partita IVA del cedente o prestatore e del cessionario o committente; la natura, qualità e quantità dei beni e servizi formanti oggetto dell'operazione; l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile (ed i restanti dati previsti dal medesimo comma 2) (3). Cosicché una fattura non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto, previsti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, fa venire meno la c.d. presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo (4). Così l'Amministrazione finanziaria sarà legittimata a contestare l'effettività delle operazioni sottese ed a ritenere indeducibili i relativi costi indicati nel documento fiscale (5).

Facendo un salto nel panorama unionale, la Direttiva IVA 2006/112/CE prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226, pag. 6), nonché della specificazione della data (art. 226, pag. 7), in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi. Ciò al fine di consentire alle Amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA (Barlis 06 - Investimentos Imobiliàrios e Turìsticos SA, causa C-516/14, sentenza del 15 settembre 2016 (6)

e Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384). Ma l'Amministrazione finanziaria non potrà limitarsi all'esame della sola fattura siccome dovrà tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge peraltro dall'art. 219 della Direttiva 2006/ 112/CE che va ad assimilare ad una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incomberà tuttavia su colui che chiede la detrazione IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne, fornendo elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere o meno la detrazione richiesta (7).

Di recente poi la Corte di Giustizia (8) (9) ha ribadito come le disposizioni della Direttiva IVA non ostino ad una normativa nazionale in base a cui il diritto alla detrazione IVA non possa essere negato ai soggetti passivi in possesso di fatture incomplete, persino qualora tali fatture siano integrate dalla produzione di elementi destinati a provare la reale esistenza, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo che l'Amministrazione tributaria ha adottato una decisione di diniego del diritto alla detrazione (10) (11). Le stesse disposizioni non vietano nemmeno agli Stati membri di accettare la rettifica di una fattura incompleta dopo che l'Amministrazione tributaria abbia adottato una siffatta decisione di diniego (12).

<sup>(3)</sup> Sempre sul tema, P. Centore, *Codice IVA nazionale e comunitaria*, III ed., Wolters Kluwer, pag. 899.

<sup>(4)</sup> Cass. civ. 29 novembre 2021, n. 37208.

<sup>(5)</sup> Cass. civ. 10 ottobre 2014, n. 21446 e Cass. civ. n. 211/

<sup>(6)</sup> Si segnala M. Peirolo, "Detrazione IVA per le fatture incomplete", in *Corr. Trib.*, n. 44/2017, pag. 3435.

<sup>(7)</sup> Cass. civ. 13 giugno 2016, n. 12065; Cass. civ. 23 novembre 2018, n. 30350.

<sup>(8)</sup> GE Auto Service Leasing GmbH, causa C-294/20, sentenza del 9 settembre 2021.

<sup>(9)</sup> Qui si richiama, F. Falcone, "Rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato membro", in *L'IVA*, n. 1/2022, pag. 18. L'Autore ha osservato come, alla luce di tale pronuncia dei giudici unionali, i soggetti interessati al rimborso dell'IVA assolta in altro Paese membro debbano monitorare con particolare accortezza il termine previsto dall'art. 15, Direttiva 2008/9/CE. Ciò che più rileva è l'aspetto relativo al fatto che i giudici lussemburghesi abbiano precisato come non costituisca un abuso del diritto il fatto che un soggetto passivo, richiedente il rimborso IVA, non produca, nel

corso del procedimento amministrativo, i documenti richiesti dall'Amministrazione tributaria, ma lo faccia spontaneamente nel corso del successivo procedimento giudiziario. Si veda anche, in analisi alla pronuncia della CGE, C. Sciancalepore, "Omessa esibizione documentale e preclusione probatoria nel rimborso dell'IVA a soggetti non residenti", in *Dir. e prat. trib. int.*, n. 1/2022, pag. 435.

<sup>(10)</sup> CGUE, Petroma Transports, causa C-271/12, sentenza dell'8 maggio 2013.

<sup>(11)</sup> La CGE, chiamata a decidere una questione inerente all'applicazione della VI Direttiva (recepita poi dall'odierna Direttiva 2006/112/CE), ha colto l'occcasione per fornire alcune precisazioni sul sistema della fatturazione, rilevando come le regole della fatturazione stessa risultino finalizzate all'esatta riscossione dell'IVA e possono influenzare solo marginalmente il diritto alla detrazione. Cfr. P. Centore - M. T. Sutich, "L'irregolare fatturazione non condiziona l'esercizio del diritto di detrazione", in *Corr. Trib.*, n. 27/2013, pag. 2167.

<sup>(12)</sup> CGUE, Nestrade, causa C-562/17, sentenza del 14 febbraio 2019.

### Giurisprudenza Comunitaria

### Corte di Giustizia e Direttiva IVA: quale indirizzo?

Il rapporto simbiotico tra diritto alla detrazione dell'IVA e fatturazione è centrale anche nel panorama dell'imposta sul valore aggiunto in ambito unionale. Dove si è sancito che, se i soggetti passivi non rispettano le norme di fatturazione, la diretta conseguenza è quella dell'impossibilità di detrarre l'IVA. Ciò è contenuto nell'art. 178, lett. a) della Direttiva IVA 2006/112 in base al quale il soggetto passivo, per poter esercitare il diritto alla detrazione, relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, deve "essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli artt. 238, 239 e 240" (13).

Anche in seno alla Corte di Giustizia si è formato un orientamento consolidato il base al quale, sebbene il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi loro prestati a monte, costituisca un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione, è volto a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e garantisce, di conseguenza, la neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi o dai risultati di tali attività, a condizione però che queste ultime siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA. Infatti, l'esercizio di tale diritto è possibile, conformemente all'art. 178, lett. a), della Direttiva IVA 2006/112, solo nel momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (14).

Da ciò ne deriva che l'IVA è detraibile dal soggetto passivo a condizione che sia in possesso della fattura.

Come osservato dall'Avvocato Generale J. Kokott nelle proprie conclusioni presentate il 30 novembre 2017, nella causa Biosafe C-8/17, il destinatario di una prestazione è gravato dall'IVA non già a seguito dell'esecuzione della prestazione, ma solo per effetto del pagamento della controprestazione e dell'IVA in essa inclusa, sulla base della fattura che ne esponga l'importo (pag. 44): in assenza della fattura, il destinatario non può versare e non verserà l'IVA al prestatore. Infatti, il diritto alla detrazione è collegato al possesso della relativa fattura (pag. 47).

Anche recentemente, sempre l'Avvocato Generale J. Kokott, nelle conclusioni rese l'8 luglio 2021 nella causa Zipvit Ltd C-156/2020, occupandosi del sorgere del diritto a detrazione, ha sottolineato che il corollario normativo dell'art. 178, lett. a) della Direttiva IVA, in base a cui la detrazione dell'IVA risulti subordinata al possesso della fattura, mette in risalto il requisito del possesso della fattura: ossia volto ad attuare il principio di neutralità sancito dalla normativa IVA, quale cardine del sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

### Violazioni formali e sostanziali: il punto sulla detrazione IVA

Vero è che, in forza del principio di neutralità fiscale ai fini IVA, pur in presenza di violazioni degli obblighi formali di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture, per cui permane la possibilità di irrogare le relative sanzioni, il diritto alla detrazione IVA (15) sarà garantito a condizione che tutti gli obblighi sostanziali siano soddisfatti salvo che la parte che abbia omesso di effettuare gli obblighi formali in vista di un intento fraudolento e di evasione, ovvero di violazione sia finalizzata ad impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (16). L'aspetto messo in luce dalla Cassazione riprende principi affermati dalla Corte di Giustizia (17), relativi al meccanismo della detrazione che debba accordarsi se,

<sup>(13)</sup> Si veda poi, M. Dellapina, "Equiparazione del contratto alla fattura ai fini Iva se rispettate le condizioni sostanziali", in Modulo24 Iva, n. 10 del 27 ottobre 2022, pag. 42

<sup>(14)</sup> Cfr. CGE 21 marzo 2018, Volkswagen, causa C-533/16, punti 37, 38, 42 e 43. In commento, M. Peirolo, "Rimborso IVA con termine di decadenza che decorre dal possesso della fattura", in *il fisco*, n. 15/2018, pag. 1465.

<sup>(15)</sup> In tema di limiti del diritto alla detrazione, si esamini P. Centore, "La revisione in chiave europea dell'inerenza IVA", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2019, pag. 1265.

<sup>(16)</sup> Cass. civ. 5 gennaio 2022, n. 143.

<sup>(17)</sup> In tema di violazioni formali e sostanziali, inerenti alla conseguente detrazione IVA, si veda anche M. Dellapina, "Negata la detrazione IVA se è omessa la scelta sulla destinazione dei beni strumentali", in *L'IVA*, n. 1/2022, pag. 28.

nonostante la violazione di taluni obblighi formali, i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti (18). Ma nella vicenda Astone (19), i giudici unionali hanno sottolineato un aspetto nodale: un limite al diritto alla detrazione dev'essere ricercato nella violazione formale qualora il contribuente abbia deliberatamente omesso l'effettuazione degli obblighi formali in vista di un intento fraudolento e di evasione quale, tra le altre, l'omessa registrazione delle fatture emesse (oltre all'omessa presentazione della dichiarazione IVA e la mancata tenuta di una contabilità) (20).

Ciò che qui rileva è l'aspetto relativo al tema della fattura. Infatti, se il Fisco dispone degli elementi per accertare che i requisiti sostanziali siano stati rispettati, non potrà imporre al soggetto passivo il rispetto di condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio di tale diritto. Così la detrazione non si potrà negare se una fattura non rispetti i requisiti previsti dall'art. 226, pp. 6 e 7, della Direttiva IVA 2006/112/CE, qualora disponga di tutte le informazioni per accertare che i requisiti sostanziali, relativi a tale diritto, siano stati soddisfatti (21) (22).

Allo stesso tempo l'esistenza e la regolarità di una fattura non portano in automatico a poter detrarre l'IVA. Infatti, tale diritto è legato all'effettiva realizzazione della cessione dei beni o della prestazione dei servizi ed al contempo

l'esercizio dello stesso non si estende ad un'imposta dovuta per il semplice fatto di essere menzionata in fattura (23).

### Equiparazione della fattura al contratto ai fini IVA: è possibile?

L'esposizione dell'IVA in fattura non comporta l'automatica detraibilità della stessa imposta. Ma facendo un passo indietro, occorre domandarsi se la semplice indicazione dell'IVA in fattura comporti la debenza del tributo.

Occorre anzitutto premettere che in base all'art. 203 della Direttiva IVA 2006/112/CE, chiunque indichi l'IVA su una fattura è debitore dell'imposta ivi menzionata. Per la Corte di Giustizia. sarà addirittura sufficiente indicare l'IVA nel documento fiscale affinché questa sia dovuta all'Erario da parte dell'emittente anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale (EN.SA., causa C-712/17 (24), sentenza dell'8 maggio 2019; P carte carburante, causa C-48/20, sentenza del 18 marzo 2021). Quindi la semplice esposizione dell'IVA nella fattura, anche se manchi un'operazione sottostante, comporta la debenza del tributo. Infatti, la norma suesposta mirerebbe ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che possa derivare dal diritto alla detrazione previsto dalla Direttiva IVA (25). Ma a tale problema c'è un rimedio. Infatti, è possibile rettificare ogni

(21) CGUE, Barlis 06 - Investimentos Imobiliàrios e Turìsticos, causa C-516/14, sentenza del 15 settembre 2016.

(23) CGUE, Menidzherski biznes reshenia, causa C-572/11, ordinanza del 4 luglio 2013.

(24) Cfr. M. Antonini, "Nelle operazioni fittizie l'assenza di un danno erariale consente la rettifica IVA ed esclude la sanzione", in *Corr. Trib.*, n. 8-9/2019, pag. 788.

(25) CGUE, Rusedespred, causa C-138/12, sentenza dell'11 aprile 2013.

<sup>(18)</sup> CGUE, Ecotrade, causa C-95/07 e C-96/07, sentenza dell'8 maggio 2008; Equoland, causa C-272/13, sentenza 17 luglio 2014.

<sup>(19)</sup> CGE 28 luglio 2016, causa C-332/15. Si richiama P. Centore, "La dichiarazione IVA con efficacia formale e sostanziale", in Corr. Trib., n. 41/2016, pag. 3127 ss. Qui l'Autore ha sottolineato che "l'adempimento dichiarativo non è preclusivo del riconoscimento del diritto di credito (e di rimborso) dell'IVA, purché esso risulti dalle fatture annotate dal contribuente, il quale può chiederne il riconoscimento anche in sede giurisdizionale, innanzi al giudice tributario. Questo risultato, offerto dalla sentenza delle Sezioni Unite della Cass. n. 17757/2016, va confrontato e completato con le indicazioni date dalla sentenza resa in causa C-332/ 15 dalla CGE, secondo cui le omissioni contabili, e, fra esse, la dichiarazione IVA, hanno rilevanza ai fini della decadenza del diritto di credito, qualora siano inserite in un quadro frodatorio imputabile al contribuente". Inoltre, l'Autore si è soffermato, nella parte conclusiva, sul fatto che la prevalenza della sostanza sulla forma trova, dunque, un preciso limite, individuato nell'atteggiamento frodatorio del contribuente, con una conferma attualizzata di un principio che la Corte europea ha già prima d'ora enunciato, proprio in relazione al delicato equilibrio fra diritto di detrazione (e di rimborso) e tutela degli interessi dell'Erario.

<sup>(20)</sup> In forza dell'art. 168, lett. a), i beni per i quali il soggetto passivo intenda far valere il diritto alla detrazione devono essere stati acquistati da quest'ultimo in tale qualità al momento dell'acquisizione. Inoltre, tali beni devono essere utilizzati, a valle, dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta e devono essere forniti a monte da un altro soggetto passivo (Gmina Ryjewo, causa C-140/17, sentenza del 25 luglio 2018).

<sup>(22)</sup> Per approfondire il tema della detrazione IVA, anche in una prospettiva euro-unionale, si rimanda a M. Dellapina, "È negata la detrazione IVA alla *holding* se manca il nesso diretto ed immediato", in *Modulo24 IVA*, n. 10 del 13 ottobre 2022, pag. 12.

### Giurisprudenza Comunitaria

imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente la fattura dimostri la propria fede (26).

Da qui però si "spalancano le porte" ad un ragionamento più sottile: se è sufficiente indicare l'IVA in fattura affinché si sia tenuti al versamento (salvo la rettifica per l'imposta indebitamente fatturata da parte del contribuente in buona fede), ogni documento equiparabile alla fattura, contenente l'indicazione dell'imposta, farà sorgere l'obbligo al versamento?

Qui la risposta arriva proprio dalla recente, quanto mai illuminante, decisione della sempre attenta ed innovativa Corte di Giustizia che, in decisione al caso Raiffeisen Leasing (causa C-235/21, in commento), ha prospettato una soluzione alquanto particolare.

I giudici unionali hanno anzitutto chiarito che un documento può essere riconosciuto come fattura, ai sensi dell'art. 203, Direttiva IVA 2006/112/CE, qualora menzioni da un lato l'IVA e dall'altro contenga tutte quelle informazioni relative al contenuto della fattura (Sez. 4, Capo 3, Titolo XI, Direttiva IVA) necessarie affinché le Autorità fiscali possano stabilire se siano soddisfatti i requisiti sostanziali del diritto a detrazione IVA.

Quindi, il punto raggiunto dalla Corte è ben nitido: l'equiparazione, ai fini IVA, tra fattura e contratto esiste ed è anche ben radicato. Se un documento, quale il contratto, contenga tutti quegli elementi propri della fattura, oltre all'indicazione dell'IVA stessa, allora l'imposta sarà dovuta, senza che si necessiti dell'emanazione della relativa fattura.

Così se un contratto contiene l'insieme degli elementi volti a soddisfare i c.d. requisiti sostanziali per ottenere e beneficiare del diritto alla detrazione IVA, allora potremmo parlare di "parificazione" tra fattura e contratto.

Ma attenzione, l'innovazione della decisione della CGUE può portare a risvolti molto pericolosi per i contribuenti i quali si troverebbero così a dover meditare attentamente prima di redigere un contratto, pena (secondo la CGUE) la debenza immediata dell'IVA.

Ecco che un tale aspetto, pur innovativo e frizzante, cozzerebbe con i principi cardine del sistema IVA, secondo cui l'IVA è detraibile solo quando risulti esigibile per il fornitore. Ma nella causa C-235/21, la Corte ha invece ritenuto sussistente il diritto alla detrazione anche in mancanza di fattura (27).

In conclusione, è opportuno, ai fini tecnicooperativi, che tale pronuncia sia interpretata in termini ben circoscritti e perimetrati affinché non costituisca il trampolino per il Fisco per svolgere accertamenti, su semplici contratti, circa la debenza del tributo.

<sup>(26)</sup> CGUE, Terracult, causa C-835/18, sentenza del 2 luglio 2020.

<sup>(27)</sup> Cfr. R. Rizzardi, "L'Iva e la Corte di (in) Giustizia europea", in Modulo24 IVA, n. 11 del 22 novembre 2022, pag. 30. L'Autore ritiene che la pronuncia resa dalla CGUE (causa C-235/21), riconosca la possibilità di detrarre l'IVA anche se manchi la fattura, qualora il contratto descriva l'operazione ed indichi l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta. Ma l'IVA è detraibile solo quando è

esigibile per il fornitore che in tal caso si troverebbe debitore dell'imposta senza neanche rendersene conto. Infatti, sempre l'Autore sottolinea come il principio di effettività non sia stato preso in considerazione, come anche risulta dall'assenza del richiamo nella motivazione della sentenza. Si ritiene condivisibile quanto sollevato e osservato dall'Autore visto che la sentenza unionale risolve una questione, ma ne apre un'altra (ben più grande).

### Tributi locali

### Ai fini dell'esenzione IMU è sufficiente l'abituale dimora e la residenza anagrafica

Corte costituzionale, Sent. 13 ottobre 2022 (12 settembre 2022), n. 209 - Pres. Sciarra - Red. Antonini (stralcio)

Tributi locali - IMU - Esenzioni - Abitazione principale - Presupposti - Immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente - Illegittimità costituzionale - Sussistenza - Dimora e residenza del solo possessore dell'immobile - Sufficienza

In tema di IMU, è costituzionalmente illegittimo l'art. 13, comma 2, quarto periodo, del D.L. n. 201/2011 nella parte in cui stabilisce che per abitazione principale si intende l'immobile nel quale il suo possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente, conseguentemente stabilendo che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile. È parimenti costituzionalmente illegittima la disposizione di cui alla lett. b) del comma 741, dell'art. 1 della Legge n. 160/2019 nella parte in cui stabilisce che per abitazione principale si intende l'immobile nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente, anziché disporre che per abitazione principale si intende l'immobile nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

Di conseguenza, è costituzionalmente illegittima la stessa norma, come modificata dall'art. 5-decies, comma 1 del D.L. n. 146/2021 che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in Comuni diversi, dispone che le agevolazioni per l'abitazione principale e le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare.

(Omissis)

### Motivi della decisione

1.- Con ordinanza del 22 novembre 2021, iscritta al n. 3 del registro ordinanze 2022, la Commissione tributaria provinciale di Napoli ha sollevato, in riferimento agli artt. 1, 3, 4, 29, 31, 35, 47 e 53 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del D.L. n. 201/2011, convertito nella Legge n. 214/2011, come modificato dall'art. 1, comma 707, lett. b), della Legge n. 147/2013, nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per l'abitazione adibita a dimora principale del nucleo familiare, nel caso in cui uno dei suoi componenti sia residente anagraficamente e dimori in un immobile ubicato in altro Comune.

Ad avviso del giudice rimettente, la norma censurata, così come interpretata dalla Corte di cassazione, violerebbe l'art. 3 Cost., in quanto determinerebbe un'irragionevole, ingiustificata, contraddittoria e incoerente disparità di trattamento "fondata su un neutro dato geografico ... a parità di situazione sostanziale" tra il possessore componente di un nucleo familiare residente e dimorante in due diversi immobili dello stesso Comune e quello il cui nucleo familiare, invece, risieda e dimori in distinti immobili ubicati in Comuni diversi. Essa inoltre lederebbe: la "parità dei diritti dei lavoratori costretti a lavorare fuori dalla sede familiare" (artt. 1, 3, 4 e 35 Cost.); il "diritto alla parità dei contribuenti coniugati rispetto a partner di fatto" (artt. 3, 29 e 31 Cost.); i principi di capacità contributiva e progressività dell'imposizione (art. 53 Cost.); la famiglia quale

società naturale (art. 29 Cost.); l'"aspettativa rispetto alla provvidenze per la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi" (art. 31 Cost.); infine, la tutela del risparmio (art. 47 Cost.).

2.- Nel corso del citato giudizio, questa Corte, con ordinanza n. 94 del 12 aprile 2022, iscritta al n. 50 del registro ordinanze 2022, ha sollevato innanzi a sé le questioni di legittimità costituzionale del quarto periodo dell'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato, in riferimento agli artt. 3, 31 e 53, comma 1, Cost., nella parte in cui, ai fini del riconoscimento della relativa agevolazione, definisce quale abitazione principale quella in cui si realizza la contestuale sussistenza del duplice requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale non solo del possessore, ma anche del suo nucleo familiare. Ciò nel presupposto che le questioni sollevate dalla CTP di Napoli sono "strettamente connesse alla più ampia e pregiudiziale questione derivante dalla regola generale" stabilita appunto dal censurato quarto periodo.

Segnatamente, la norma censurata, facendo venire meno la possibilità di accesso all'agevolazione per ciascun possessore dell'immobile adibito ad abitazione principale "al verificarsi della mera costituzione del nucleo familiare, nonostante effettive esigenze possano condurre i suoi componenti a stabilire residenze e dimore abituali differenti", irragionevolmente ne discriminerebbe il trattamento rispetto non solo alle persone singole, ma anche alle coppie di mero fatto.

La disciplina contrasterebbe poi con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., posto che non sarebbe riscontrabile una "maggiore capacità contributiva, peraltro in relazione a un'imposta di tipo reale quale l'IMU, del nucleo familiare rispetto alle persone singole".

Il citato art. 13, comma 2, quarto periodo, lederebbe, infine, l'art. 31 Cost., in quanto non agevolerebbe "con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi", ma anzi comporterebbe per i nuclei familiari un trattamento deteriore rispetto a quello delle persone singole e dei conviventi di mero fatto.

3.- Preliminarmente, i giudizi promossi dalla CTP di Napoli con ordinanza iscritta al n. 3 del reg. ord. 2022 e da questa Corte con ordinanza iscritta al n. 50 del reg. ord. 2022 possono essere riuniti e decisi con unica sentenza, poiché hanno ad oggetto questioni fra loro connesse, anche in considerazione dello stretto rapporto tra le previsioni coinvolte, riguardanti, rispettivamente, i periodi quinto e quarto del medesimo art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato.

- **3.1.** Il carattere pregiudiziale delle questioni di legittimità costituzionale sollevate da questa Corte rispetto alla decisione di quelle sollevate dalla CTP di Napoli ne impone la previa trattazione.
- **4.** Le questioni sollevate da questa Corte con ordinanza iscritta al n. 50 del reg. ord. 2022 sono fondate.

Nel nostro ordinamento costituzionale non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare coloro che, così formalizzando il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile.

Tale è invece proprio l'effetto prodotto dal censurato quarto periodo dell'art. 13, comma 2, perché, in conseguenza del riferimento al nucleo familiare ivi contenuto, sino a che non avviene la costituzione di tale nucleo, la norma consente a ciascun possessore di immobile che vi risieda anagraficamente e dimori abitualmente, di fruire pacificamente dell'esenzione IMU sull'abitazione principale, anche se unito in una convivenza di fatto: i partner in tal caso avranno diritto a una doppia esenzione, perché ciascuno di questi potrà considerare il rispettivo immobile come abitazione familiare.

La scelta di accettare che il proprio rapporto affettivo sia regolato dalla disciplina legale del matrimonio o dell'unione civile determina, invece, l'effetto di precludere la possibilità di mantenere la doppia esenzione anche quando effettive esigenze, come possono essere in particolare quelle lavorative, impongano la scelta di residenze anagrafiche e dimore abituali differenti.

Soprattutto, poi, nel diritto vivente, il suddetto riferimento al nucleo familiare è interpretato nel senso di precludere addirittura ogni esenzione ai coniugi che abbiano stabilito la residenza anagrafica in due abitazioni site in Comuni diversi; secondo questa interpretazione, in tal caso, infatti, nessuno dei loro immobili potrà essere considerato abitazione principale e beneficiare dell'esenzione.

Per comprendere come si sia giunti a tale esito, criticato in dottrina, è opportuno ricostruire l'evoluzione del quadro normativo che ha caratterizzato il beneficio in questione (che, nelle varie fasi della sua esistenza giuridica, ha assunto anche il carattere di semplice agevolazione, oltre quello, più recente, di completa esenzione dall'IMU).

5.- Il riferimento al nucleo familiare non era presente nell'originaria disciplina dell'IMU (istituita dall'art. 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale"), che subordinava il riconoscimento dell'esenzione per l'abitazione principale alla sussistenza del solo requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale del possessore dell'immobile: a questi veniva riconosciuto il diritto

all'esenzione in termini oggettivi, del tutto a prescindere dal suo *status* soggettivo di coniugato. Ciò che rilevava, ai fini della identificazione della abitazione principale, era, infatti, che egli si trovasse a risiedere e dimorare abitualmente in un determinato immobile. Il riferimento al nucleo familiare nemmeno figurava nella successiva formulazione, con la quale "è stata disposta l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al 2012" (sentenza n. 262/2020), ovvero l'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, come convertito, dove l'agevolazione - consistente non più in un'esenzione, ma in una riduzione dell'aliquota - era riconosciuta, anche in questo caso, per l'immobile nel quale "il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

Pertanto, sino a quel momento, se due persone unite in matrimonio avevano residenze e dimore abituali differenti, a ciascuna spettava l'agevolazione per l'abitazione principale.

5.1.- Solo con l'art. 4, comma 5, lett. a), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella Legge 26 aprile 2012, n. 44, che è intervenuto su diversi aspetti della disciplina dell'IMU, è stata modificata la definizione di abitazione principale, introducendo, in particolare, il riferimento al nucleo familiare ai fini di individuare l'immobile destinatario dell'agevolazione.

Segnatamente, il comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, come convertito, è stato così modificato e integrato: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile".

Tale disciplina è stata poi confermata dalla Legge n. 147/2013 che ha reintrodotto la completa esenzione dell'abitazione principale dal 1° gennaio 2014 per tutte le categorie catastali abitative, tranne quelle c.d. di lusso (A/1, A/8 e A/9), ed è stata quindi ribadita nel comma 741, lett. b), dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022) all'interno della disciplina della c.d. nuova IMU, divenuta sostanzialmente comprensiva anche del tributo sui servizi indivisibili (TASI).

5.2.- La nuova formulazione introdotta con il D.L. n. 16/2012, come convertito, è stata interpretata in senso vieppiù restrittivo dalla giurisprudenza di legittimità, applicando il criterio "di stretta interpretazione delle norme agevolative (tra le molte, in tema di ICI, più di recente, cfr. Cass. Sez. 5, 11 ottobre 2017, n. 23833; Cass. Sez. 6-5, ord. 3 febbraio 2017, n. 3011), condiviso anche dalla Corte costituzionale (cfr. Corte cost. 20 novembre 2017, n. 242)" (Corte di cassazione, Sezione sesta civile, ordinanza 24 settembre 2020, n. 20130). La Corte di cassazione, infatti, in una prima fase, disattendendo una diversa interpretazione inizialmente proposta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con la circolare n. 3/DF del 2012 (diretta a riconoscere, nel silenzio della norma, il beneficio per ciascuno degli immobili, ubicati in Comuni diversi, adibiti a residenza e dimora), ha ritenuto che l'agevolazione spettasse per un solo immobile per nucleo familiare, non solo nel caso di immobili siti nel medesimo Comune, come del resto espressamente recita il suddetto comma 2 dell'art. 13, ma anche in caso di immobili situati in Comuni diversi (situazione non espressamente regolata dalla disposizione in oggetto); ciò a meno che non fosse fornita la prova della rottura dell'unità familiare. Infatti, solo "la frattura" del rapporto di convivenza comporta "una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l'abitazione principale non potrà essere più identificata con la casa coniugale (vedi da ultimo: Cass., Sez. 5, n. 15439/2019)" (Corte di cassazione, ordinanza n. 17408/2021).

La giurisprudenza di legittimità ha poi compiuto un ulteriore passaggio ed è giunta a negare ogni agevolazione ai coniugi che risiedono in Comuni diversi, facendo leva sulla necessità della coabitazione abituale dell'intero nucleo familiare nel luogo di residenza anagrafica della casa coniugale (Corte di cassazione, Sezione sesta civile, ordinanze 19 febbraio 2020, n. 4170 e n. 4166/2020, poi confermate dall'ordinanza n. 17408/2021). Dunque, "nel caso in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'abitazione principale ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della 'abitazione principale' del suo nucleo familiare" (Corte di cassazione, Sezione sesta civile, ordinanza 17 gennaio 2022, n. 1199).

In altri termini, si è ritenuto che per fruire del beneficio in riferimento a una determinata unità immobiliare sia necessario che "tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente" (Corte di cassazione, ordinanza n. 4166/2020; ribadita in ordinanze n. 17408/2021 e n. 4170/2020): l'esenzione è stata quindi subordinata alla contestuale residenza e dimora unitaria del contribuente e del suo nucleo familiare. Il diritto vivente è pertanto giunto alla conclusione.

Il diritto vivente è pertanto giunto alla conclusione, prima anticipata, di negarne ogni riconoscimento nel caso contrario, "in cui i componenti del nucleo familiare hanno stabilito la residenza in due distinti Comuni perché quello che consente di usufruire del beneficio fiscale è la sussistenza del doppio requisito della comunanza della residenza e della dimora abituale di tutto il nucleo familiare nell'immobile per il quale si chiede l'agevolazione" (Corte di cassazione, Sezione sesta civile, ordinanza 25 novembre 2021, n. 36676).

5.3.- È in reazione a tale approdo della giurisprudenza di legittimità, giunto quindi a negare ogni esenzione sull'abitazione principale se un componente del nucleo familiare risiede in un Comune diverso da quello del possessore dell'immobile, che il legislatore è intervenuto con l'art. 5-decies, comma 1, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella Legge 17 dicembre 2021, n. 215. La Relazione illustrativa all'emendamento governativo che ha introdotto tale disposizione espressamente precisa, infatti, l'intenzione di superare gli ultimi orientamenti della Corte di cassazione (sono citate le ordinanze della Corte di cassazione n. 4170 e n. 4166/2020).

L'art. 1, comma 741, lett. b), della Legge n. 160/2019 è stato pertanto integrato prevedendo che: "nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in Comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare".

6.- La ricostruzione dell'evoluzione normativa mette in evidenza, in sintesi, come si sia realizzato, nella struttura della misura fiscale in oggetto, il passaggio dalla considerazione di una situazione meramente oggettiva (la residenza e la dimora abituale del possessore dell'immobile, prescindendo dalla circostanza che si trattasse di soggetti singoli, coabitanti, coniugati o uniti civilmente) al rilievo dato a un elemento soggettivo (la

relazione del possessore dell'immobile con il proprio nucleo familiare).

La descrizione dello sviluppo giurisprudenziale ha poi evidenziato come l'introduzione di questo elemento soggettivo si sia risolta, infine, nell'esito di una radicale penalizzazione dei possessori di immobili che hanno costituito un nucleo familiare, i quali, se residenti in Comuni diversi, si sono visti escludere dal regime agevolativo entrambi gli immobili che invece sarebbero stati candidati a fruirne con la originaria formulazione prevista nel D.Lgs. n. 23/2011.

A tale esito il diritto vivente sembra essere pervenuto per un duplice motivo.

Da un lato l'assenza, nella disciplina dell'IMU, di una specifica definizione di "nucleo familiare", a fronte di diversi riferimenti presenti - a vario titolo e oltre quelli civilistici - nell'ordinamento. Si pensi, ad esempio, a quello stabilito ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) dall'art. 3 del D.P.C.M. 5 dicembre 2013, n. 159, recante "Regolamento concernente la revisione delle modalità di determinazione e i campi di applicazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE)", oppure a quello, stabilito però esclusivamente con riguardo all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) dall'art. 5, comma 5, del T.U.I.R. (Approvazione del Testo Unico delle imposte sui redditi). Dall'altro la dichiarata esigenza di interpretare restrittivamente le agevolazioni tributarie; esigenza che peraltro non appare contestabile in riferimento a un'agevolazione del tipo di quella in esame (si veda al riguardo il punto successivo).

Ciò che, nell'insieme, conferma come l'effettiva origine dei problemi applicativi determinati dagli approdi del diritto vivente si ponga, in realtà, a monte, ovvero nel censurato quarto periodo del comma 2, dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, come convertito, che ha introdotto nella fattispecie generale dell'agevolazione il riferimento al nucleo familiare, piuttosto che nel quinto periodo del medesimo comma censurato dalla CTP di Napoli, che ne disciplina, invece, solo una specifica ipotesi.

È per tale motivo che questa Corte ha ritenuto, dato il "rapporto di presupposizione" tra le questioni (ordinanza n. 94/2022), di sollevare dinanzi a se stessa quella sulla disciplina, appunto, a monte.

7.- Ciò precisato, è fondata la questione sollevata con riferimento all'art. 3 Cost.

Va, in primo luogo, chiarito che l'agevolazione in oggetto non rientra tra quelle strutturali, essendo senza dubbio inquadrabile tra quelle in senso proprio (sentenza n. 120/ 2020). Inoltre, se da un lato, essa si può ritenere rivolta a perseguire la finalità di favorire "l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione" (art. 47, comma

2, Cost.), dall'altro esenta le abitazioni principali dei residenti dalla più importante imposta municipale (l'IMU), determinando un effetto poco lineare rispetto ai principi che giustificano l'autonomia fiscale locale: se gran parte dei residenti è esentata dall'imposta, questa finirà per risultare a carico di chi non vota nel Comune che stabilisce l'imposta.

In difetto di una chiara causa costituzionale l'esenzione in oggetto è pertanto riconducibile a una scelta rimessa alla discrezionalità del legislatore; ciò che evoca per costante giurisprudenza un sindacato particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una eadem ratio (sentenza n. 120/2020).

8.- Nella questione che questa Corte si è autorimessa, tuttavia, viene direttamente in rilievo il contrasto della norma censurata con i principi costituzionali di cui agli artt. 3, 31 e 53 Cost. e solo indirettamente il tema dell'estensione di un'agevolazione a soggetti esclusi. In altri termini, nonostante una eadem ratio sia comunque identificabile nelle varie situazioni in comparazione - perché se la logica dell'esenzione dall'IMU è quella di riferire il beneficio fiscale all'abitazione in cui il possessore dell'immobile ha stabilito la residenza e la dimora abituale, dovrebbe risultare irrilevante, al realizzarsi di quella duplice condizione, il suo essere coniugato, separato o divorziato, componente di una unione civile, convivente o singolo -, la questione non è direttamente rivolta a estendere l'esenzione, quanto piuttosto a rimuovere degli elementi di contrasto con i suddetti principi costituzionali quando tali status in sostanza vengono, attraverso il riferimento al nucleo familiare, invece assunti per negare il diritto al beneficio.

9.- In un contesto come quello attuale, infatti, caratterizzato dall'aumento della mobilità nel mercato del lavoro, dallo sviluppo dei sistemi di trasporto e tecnologici, dall'evoluzione dei costumi, è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio o unione civile concordino di vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale.

In tal caso, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dell'abitazione principale, non ritenere sufficiente la residenza e - si noti bene - la dimora abituale in un determinato immobile (cioè un dato facilmente accertabile, come si preciserà di seguito, attraverso i dovuti controlli) determina una evidente discriminazione rispetto a chi, in quanto singolo o convivente di fatto, si vede riconosciuto il suddetto beneficio al semplice sussistere del doppio contestuale requisito della residenza e della dimora abituale nell'immobile di cui sia possessore.

Non vi è ragionevole motivo per discriminare tali situazioni: non può, infatti, essere evocato l'obbligo di coabitazione stabilito per i coniugi dall'art. 143 del Codice civile, dal momento che una determinazione consensuale o una giusta causa non impediscono loro, indiscussa l'affectio coniugalis, di stabilire residenze disgiunte (ex plurimis, Corte di cassazione, Sezione sesta civile, ordinanza 28 gennaio 2021, n. 1785). Né a tale possibilità si oppongono le norme sulla "residenza familiare" dei coniugi (art. 144 c.c.) o "Comune" degli uniti civilmente (art. 1, comma 12, della Legge 20 maggio 2016, n. 76, recante "Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze").

Inoltre, il comma 2 dell'art. 45 c.c., contemplando l'ipotesi di residenze disgiunte, conferma la possibilità per i genitori di avere una propria residenza personale. Nella norma censurata, invece, attraverso il riferimento al nucleo familiare, tale ipotesi finisce per determinare il venir meno del beneficio, deteriorando così, in senso discriminatorio, la logica che consente al singolo o ai conviventi di fatto di godere *pro capite* delle esenzioni per i rispettivi immobili dove si realizza il requisito della dimora e della residenza abituale.

D'altra parte, a difesa della struttura della norma censurata nemmeno può essere invocata una giustificazione in termini antielusivi, motivata sul rischio che le c.d. seconde case vengano iscritte come abitazioni principali. In disparte che tale rischio esiste anche per i conviventi di fatto, va precisato che i Comuni dispongono di efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni, tra cui, in base a quanto previsto dall'art. 2, comma 10, lett. c), punto 2, del D.Lgs. n. 23/2011, anche l'accesso ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio; elementi dai quali si può riscontrare l'esistenza o meno di una dimora abituale.

In conclusione, la norma censurata, disciplinando situazioni omogenee "in modo ingiustificatamente diverso" (*ex plurimis*, sentenza n. 165/2020), si dimostra quindi in contrasto con il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. nella parte in cui introduce il riferimento al nucleo familiare nel definire l'abitazione principale. 10.- Altresì fondata è la censura riferita all'art. 31 Cost. Va premesso che, come hanno rilevato numerosi studi dottrinali, il sistema fiscale italiano si dimostra avaro nel sostegno alle famiglie. E, ciò nonostante, la generosità con cui la Costituzione italiana ne riconosce il valore, come leva in grado di accompagnare lo sviluppo sociale, economico e civile, dedicando ben tre

disposizioni a tutela della famiglia, con un'attenzione che raramente si ritrova in altri ordinamenti.

In tale contesto l'art. 31 Cost., statuisce: "la Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose".

In questo modo tale norma suggerisce ma non impone trattamenti, anche fiscali, a favore della famiglia; li giustifica, quindi, ove introdotti dal legislatore; senz'altro si oppone, in ogni caso, a quelli che si risolvono in una penalizzazione della famiglia.

Di qui la violazione anche dell'art. 31 Cost. da parte della norma censurata in quanto ricollega l'abitazione principale alla contestuale residenza anagrafica e dimora abituale del possessore e del nucleo familiare, secondo una logica che, come si è visto, ha condotto il diritto vivente a riconoscere il diritto all'esenzione IMU (o alla doppia esenzione) solo in caso di "frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi" e conseguente "disgregazione del nucleo familiare".

11.- Fondata, infine, è anche la censura relativa all'art. 53 Cost.

Avendo come presupposto il possesso, la proprietà o la titolarità di altro diritto reale in relazione a beni immobili, l'IMU riveste la natura di imposta reale e non ricade nell'ambito delle imposte di tipo personale, quali quelle sul reddito.

Appare pertanto con ciò coerente il fatto che nella sua articolazione normativa rilevino elementi come la natura, la destinazione o lo stato dell'immobile, ma non le relazioni del soggetto con il nucleo familiare e, dunque, lo *status* personale del contribuente.

Ciò salvo, in via di eccezione, una ragionevole giustificazione, che nel caso però non sussiste: qualora, infatti, l'organizzazione della convivenza imponga ai coniugi o ai componenti di una unione civile l'effettiva dimora abituale e residenza anagrafica in due immobili distinti, viene ovviamente meno la maggiore economia di scala che la residenza comune potrebbe determinare, ovvero la convivenza in un unico immobile, fattispecie che per tabulas nel caso in considerazione non si verifica. Sotto tale profilo, le ragioni che spingono ad accogliere la censura formulata in relazione all'art. 53 Cost. rafforzano l'illegittimità costituzionale in riferimento anche all'art. 3 Cost.; infatti "ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione" (sentenza n. 10/ 2015).

12.- Conclusivamente deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale del quarto periodo del comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato dalla Legge n. 147/2013, nella parte in cui stabilisce: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente", anziché disporre: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

13.- L'illegittimità costituzionale del censurato quarto periodo del comma 2 dell'art. 13, nei termini descritti, determina, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della Legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), quella di ulteriori norme.

13.1.- Innanzitutto comporta l'illegittimità costituzionale consequenziale del quinto periodo del medesimo comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato, che stabilisce: "nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile".

Tale disposizione, infatti, risulta incompatibile con la *ratio* della decisione di questa Corte sul quarto periodo del medesimo comma 2, poiché lascerebbe in essere le descritte violazioni costituzionali all'interno dello stesso Comune, dove, in caso di residenze e dimore abituali disgiunte, una coppia di fatto godrebbe di un doppio beneficio, che risulterebbe invece precluso, senza apprezzabile motivo, a quella unita in matrimonio o unione civile.

È ben vero che la necessità di residenza disgiunta all'interno del medesimo Comune rappresenta una ipotesi del tutto eccezionale (e che come tale dovrà essere oggetto di accurati e specifici controlli da parte delle Amministrazioni comunali), ma, da un lato, date sia le grandi dimensioni di alcuni Comuni italiani, sia la complessità delle situazioni della vita, essa non può essere esclusa a priori; dall'altro, mantenere in vita la norma determinerebbe un accesso al beneficio del tutto casuale, in ipotesi favorendo i nuclei familiari che magari per poche decine di metri hanno stabilito una residenza al di fuori del confine comunale e discriminando quelli che invece l'hanno stabilita all'interno dello stesso.

13.2.- L'illegittimità costituzionale in via consequenziale va dichiarata anche con riguardo alla lett. b) del comma 741, dell'art. 1 della Legge n. 160/2019, dove, in relazione alla c.d. nuova IMU, è stato identicamente ribadito che "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile".

Con riferimento al primo periodo di tale disposizione la dichiarazione di illegittimità costituzionale in via consequenziale va dichiarata nella parte in cui stabilisce: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente", anziché disporre: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

Con riferimento al secondo periodo essa investe, invece, l'intera disposizione.

13.3.- Deve, infine, essere dichiarata l'illegittimità costituzionale in via consequenziale anche dell'ultima formulazione del medesimo comma 741, lett. b), secondo periodo, all'esito delle modifiche apportate con l'art. 5-decies, comma 1, del D.L. n. 146/2021, come convertito, che dispone: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in Comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare". Rispetto a tale disciplina risultano replicabili le motivazioni, sopra esposte, che hanno condotto all'accoglimento delle questioni che questa Corte si è autorimessa. Infatti, consentendo alla scelta dei contribuenti l'individuazione dell'unico immobile da esentare, la novella disancora, ancora una volta, la spettanza del beneficio dall'effettività del luogo di dimora abituale, negando così una doppia esenzione per ciascuno degli immobili nei quali i coniugi o i componenti di una unione civile abbiano avuto l'esigenza, in forza delle necessità della vita, di stabilirla, assieme, ovviamente, alla residenza anagrafica.

14.- Da ultimo questa Corte, ritiene opportuno chiarire che le dichiarazioni di illegittimità costituzionale ora pronunciate valgono a rimuovere i vulnera agli artt. 3, 31 e 53 Cost. imputabili all'attuale disciplina dell'esenzione IMU con riguardo alle abitazioni principali, ma non determinano, in alcun modo, una situazione in cui le c.d. seconde case delle coppie unite in matrimonio o in unione civile ne possano usufruire. Ove queste abbiano la stessa dimora abituale (e quindi principale) l'esenzione spetta una sola volta.

Da questo punto di vista il venir meno di automatismi, ritenuti incompatibili con i suddetti parametri, responsabilizza i Comuni e le altre autorità preposte ad effetuare adeguati controlli al riguardo; controlli che, come si è visto, la legislazione vigente consente in termini senz'altro efficaci.

15.- L'accoglimento delle questioni riferite al quarto periodo dell'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato, e la dichiarazione di illegittimità costituzionale in via consequenziale del successivo quinto periodo del medesimo comma, determinano l'inammissibilità per sopravvenuta carenza di oggetto delle questioni sollevate con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 3/2022 dalla CTP di Napoli (ex multis, ordinanze n. 102/2022, n. 206 e n. 93/2021, n. 125 e n. 105/2020, n. 71/2017).

### PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella Legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall'art. 1, comma 707, lett. b), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)", nella parte in cui stabilisce: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente", anziché disporre: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscri-

vibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente";

- 2) dichiara, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della Legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del D.L. n. 201/2011, come convertito, e successivamente modificato dall'art. 1, comma 707, lett. b), della Legge n. 147/2013;
- 3) dichiara, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della Legge n. 87/1953, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lett. b), primo periodo, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), nella parte in cui stabilisce: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente", anziché disporre: "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano

- come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente";
- 4) dichiara, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della Legge n. 87/1953, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lett. b), secondo periodo, della Legge n. 160/2019;
- 5) dichiara, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della Legge n. 87/1953, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lett. b), secondo periodo, della Legge n. 160/2019, come successivamente modificato dall'art. 5-decies, comma 1, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella Legge 17 dicembre 2021, n. 215;
- 6) dichiara l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del D.L. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato dall'art. 1, comma 707, lett. b), della Legge n. 147/2013, sollevate, in riferimento agli artt. 1, 3, 4, 29, 31, 35, 47 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli con l'ordinanza in epigrafe.

### La Corte costituzionale estende i confini dell'esenzione IMU

Con la sentenza n. 209/2022 la Corte costituzionale riforma il regime IMU della prima casa stabilendo-attraverso l'abrogazione dell'art. 13, comma 2, periodi quarto e quinto, del D.L. n. 201/2011 e della lett. b) del comma 741, dell'art. 1 della Legge n. 160/2019 - che per fruire del beneficio IMU "prima casa" è sufficiente, per ciascun coniuge o persona legata da unione civile, la residenza anagrafica e la dimora abituale in un determinato immobile. Viene parimenti stabilito che il beneficio non può essere limitato ad uno solo degli immobili siti nello stesso Comune obbligando ad optare per una sola agevolazione quando i componenti del nucleo familiare hanno residenze e dimore abituali diverse. Una sentenza importante che va al di là della questione specifica dimostrando una capacità di intercettare l'evoluzione dei nuovi modelli di famiglia attraverso la riforma di un sistema che si rivelava in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, nella parte in cui all'interno di un'imposta reale come l'IMU si introducevano elementi connotati da situazioni personali, determinando una distorsione del presupposto d'imposta.

Una sentenza - la n. 209 del 13 ottobre 2022 della Corte costituzionale - che appare estremamente equilibrata e calata in quello che potremmo definire lo "spirito del tempo". Sembra infatti rileggere il regime IMU della "prima casa" proprio nella prospettiva dello Zeitgeist,

dimostrando di avere acquisito le idee direttive dell'epoca attuale, dominandole e facendole sue in chiave interpretativa della norma scritta. La Corte utilizza le abitudini e le norme di comportamento attuali come un mezzo per superare un'interpretazione - quella

<sup>(\*)</sup> Professore associato di Diritto tributario presso l'Università del Sannio

della Cassazione probabilmente corretta sul piano letterale - ormai inadeguata a realizzare quell'uguaglianza sostanziale e quella giustizia sociale alle quali il sistema deve invece aspirare. Un intervento che attraverso la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, periodo 4° e 5° del D.L. n. 201/ 2011, dimostra una visione del diritto come materia a cui dare una forma in linea con l'evoluzione dello stesso nello spirito del suo tempo. Illegittimità che colpisce la norma nella parte in cui stabilisce che per abitazione principale si intende l'immobile nel quale il suo possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente, limitando così ad un solo immobile le agevolazioni per l'abitazione principale nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale. Illegittimità estesa anche al comma 741, lett. b) della Legge n. 160/2019 (come modificato dall'art. 5-decies del D.L. n. 146/2021) che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in Comuni diversi, dispone che le agevolazioni per l'abitazione principale e le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare.

### Dall'evoluzione della disciplina IMU della prima casa alla sentenza della Consulta

Per meglio comprendere l'intervento della Corte occorre ricordare che originariamente nulla era specificamente previsto per le ipotesi di potenziale duplicazione del beneficio ICI/

IMU per l'abitazione principale; nonostante ciò, la giurisprudenza si attestava su di un'interpretazione per cui l'esenzione poteva essere accordata solo nelle ipotesi di possessore e nucleo familiare stabilmente dimoranti nella medesima unità immobiliare in cui avessero stabilito la residenza anagrafica (1). Successivamente con la disciplina introdotta dall'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011 veniva invece espressamente stabilito che: "l'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa" (eccezion fatta per le categorie catastali A/1, A/8 e A/9), con l'ulteriore precisazione che "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile". La novella del comma 741 della Legge n. 160/2019 (come modificato dall'art. 5-decies del D.L. n. 146/ 2021) aveva poi disciplinato l'ipotesi di immobili in diverse municipalità lasciando che l'esenzione fosse scelta dai componenti del nucleo familiari.

### La soluzione interpretativa della giurisprudenza di legittimità

È la stessa Corte che nella sentenza in commento descrive efficacemente le ragioni dell'evoluzione della disciplina dell'IMU sulla prima casa fino alla novella del 2021 (2); disciplina che, prevedendo l'applicabilità dell'esenzione IMU (3) per

<sup>(1)</sup> Sulla rilevanza della questione nella disciplina ICI si vedano Cass. civ., Sez. trib., 15 giugno 2010, n. 14389; Cass. civ., Sez. VI-T, ord. 21 giugno 2017, n. 15444; Cass. civ., Sez. trib., ord. 24 maggio 2017, n. 13062; in dottrina G. Glendi, "Agevolazione ICI/IMU per abitazione principale e separazione di fatto dei coniugi", in *Corr. Trib.*, n. 37/2018, pag. 2850 ss.; A. Piccolo, "Agevolazioni ICI limitate a una sola abitazione principale anche se il nucleo familiare è 'scisso'", in *il fisco*, n. 40/2015, pag. 3892 ss.

<sup>(2)</sup> Come emerge dalla lettura della Relazione illustrativa all'emendamento governativo dell'art. 5-*decies*, comma 1, del D.L. n. 146/2021.

<sup>(3)</sup> Interessante il ragionamento della Corte per cui l'agevolazione operando come norma di esenzione (e non di esclusione) rispetto ad un tributo locale si risolveva nell'assoggettare a tassazione principalmente i non residenti, ovvero quanti non hanno diritto di voto, sollevando incoerentemente gli amministratori locali dal principio di responsabilità.

una delle due unità immobiliari a scelta dei contribuenti per tutti i casi di sdoppiamento di residenza e dimora, "intendeva arginare l'iniquità degli esiti, in fatto, di un orientamento di Cassazione che negava l'esenzione sull'abitazione principale qualora un componente del nucleo familiare risiedesse anagraficamente in un Comune diverso da quello del possessore dell'immobile" (4). L'abitazione principale era dunque divenuta quella in cui si realizza la contestuale sussistenza del duplice requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale del possessore e del suo nucleo familiare. Così, in caso di diverse residenze nello stesso Comune, solo una (a scelta) avrebbe potuto godere dell'esenzione, mentre mancava qualsiasi previsione per gli immobili ubicati in Comuni diversi. Ne era scaturito un vasto contenzioso sfociato nell'orientamento della S.C. che - come reazione alle pratiche elusive dei contribuenti titolari delle seconde case - propendeva per l'interpretazione per cui indipendentemente dal Comune di localizzazione dell'immobile, la fruizione dell'agevolazione necessitasse che tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorassero stabilmente, ma vi risiedessero anche anagraficamente (5). A diversi approdi era invece giunta la stessa Amministrazione finanziaria (6) e anche la giurisprudenza di merito poggiando proprio sulla definizione dell'art. 13 che esclude l'esenzione per il solo caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito dimora abituale e residenza anagrafica in immobili diversi nello stesso Comune, non potendosi invece estendere tale limitazione ad unità in differenti municipalità (7). D'altra parte, la progressiva introduzione di un sintagma per sua natura ambiguo come quello di "nucleo familiare", peraltro assente nella formulazione originaria, aveva spostato il rilievo normativo da una situazione meramente oggettiva (la residenza e la dimora abituale del possessore dell'immobile) ad un elemento soggettivo coincidente con la relazione del possessore con il proprio indefinito "nucleo familiare". Elementi ultronei rispetto al presupposto del tributo che penalizzavano quanti si trovavano ad avere un nucleo familiare composto da soggetti residenti in Comuni diversi possessori di immobili in quegli stessi Comuni (8), così perdendo il beneficio di cui invece avrebbero goduto con la prima formulazione del D.Lgs. n. 23/ 2011. Proprio il concetto di nucleo familiare, laddove si fosse fatto coincidere con la residenza anagrafica, avrebbe condotto a risultati opposti da quelli ipotizzati dal legislatore poiché, come giustamente osservato, "se non si coabita e non si ha

(4) E. De Mita, "IMU sulla prima casa, la rotta della Consulta per controlli più tempestivi", in *Il Sole - 24 Ore* del 17 ottobre 2022.

(7) Comm. trib. reg. Abruzzo n. 692/2017; Comm. trib. prov. di Lecce 15 luglio 2020, n. 945 con nota adesiva di Mercuri, "Sui nuovi sviluppi giurisprudenziali in tema di esenzione IMU relativa all'abitazione principale", in *Riv. dir. trib.*, 2020. Nello stesso senso Comm. trib. prov. di Bologna 23 dicembre 2019, n. 914.

(8) Negativamente esemplare in tal senso Cass., ord. n. 20130/ 2020 con nota (ferocemente) contraria di F. Farri, Esenzione IMU, cit. L'Autore correttamente evidenzia che proprio il comma 2 dell'art. 13 negando l'agevolazione per il "secondo" immobile del familiare nello stesso Comune stabilirebbe che - a contrario se i componenti del nucleo familiare fissano la residenza e dimorano in Comuni diversi, l'esenzione spetta per tutti i due immobili in cui dimorano. La dottrina prevalente era peraltro tutta nella direzione di considerare questa interpretazione non in linea con i principi costituzionali. Cfr. E. De Mita, "Gli interventi della Corte costituzionale spronano il legislatore a efficienza ed equità", in // Sole - 24 Ore del 10 gennaio 2022; G. Salanitro, "Agevolazione per l'abitazione principale nella disciplina dell'ICI e dell'IMU e nucleo familiare, tra separazione di fatto, nullità del matrimonio, residenza della famiglia e convivenze", in GT-Riv. giur. trib., n. 2/2021, pag. 123 ss.; R. Lancia, "Riconoscimento dell'esenzione dall'imposta municipale unica (IMU) per l'abitazione principale", in Familia, 2022; L. Lovecchio, "Il MEF esclude le sanzioni per la mancata scelta in dichiarazione dell'abitazione principale esente IMU", in il fisco, n. 9/2022, pag. 845 ss.; A. Piccolo, "Niente agevolazioni IMU a coniugi con residenze in Comuni diversi", in il fisco, n. 41/ 2020, pag. 3980 ss.

<sup>(5)</sup> Cass., ord. nn. 4166/2020, 4170/2020 e 17408/2021 nelle quali disattendendo la stessa circolare n. 3/DF/2012 la S.C. aveva ammesso l'agevolazione per immobili in Comuni diversi solo se fosse stata provata una intervenuta "disgregazione del nucleo familiare", negandola comunque ai coniugi che risiedessero in Comuni diversi, facendo leva sulla necessità della coabitazione abituale dell'intero nucleo familiare nel luogo di residenza anagrafica della casa coniugale. In altre parole, secondo la Cassazione, l'agevolazione in parola sarebbe nel caso di specie (due immobili siti in Comuni diversi) esclusa per entrambe le abitazioni, in quanto "non basta che il coniuge abbia trasferito la propria residenza nel Comune in cui l'immobile è situato ma occorre che in tale immobile si realizzi la coabitazione dei coniugi (...): ciò che assume rilevanza, per beneficiare di dette agevolazioni, non è la residenza dei singoli coniugi bensì quella della famiglia" (Cass. n. 37344/2021)

<sup>(6)</sup> Secondo cui sarebbe del tutto diversa la fattispecie in cui gli immobili si trovino in Comuni differenti, per ciò che "il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in Comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro Comune, ad esempio, per esigenze lavorative" (cfr. circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 del Dipartimento delle Finanze, Direzione federalismo fiscale).

residenza nello stesso Comune è, per definizione, esclusa la ricorrenza di un nucleo familiare unitario e, pertanto, il familiare che non coabita con gli altri non rileva ai fini della nozione del 'nucleo familiare' utilizzata dall'art. 13, comma 2 cit. Da ciò consegue che l'esistenza di un familiare che non coabita con gli altri, né risiede nello stesso Comune, non costituisce ostacolo al diritto degli altri familiari di godere dell'esenzione IMU sull'immobile in cui dimorano e risiedono, né vede preclusioni al godimento dell'esenzione IMU sull'immobile in cui egli stesso dimora e risiede formando nucleo familiare a sé stante e, se del caso, unipersonale" (9). La citata giurisprudenza conduceva così a risultati paradossali per cui nell'epoca della mobilità lavorativa un lavoratore sposato non poteva godere del diritto all'esenzione IMU sulla propria abitazione principale perché si trova a dover risiedere lontano da casa, mentre coloro che non erano civilmente coniugati o legalmente separati, ma avevano la residenza in due luoghi diversi, potevano "duplicare" l'esenzione. Ne risultavano così palesemente pregiudicate le coppie sposate che si trovano costrette a risiedere in luoghi diversi rispetto a coppie non sposate o separate, il tutto - peraltro - all'interno di un assetto costituzionale che invece favorisce la formazione della famiglia come società naturale fondata sul matrimonio.

### Contemperamento tra evoluzione sociale e limite alle condotte elusive

La discrezionalità del legislatore non può tuttaviacome afferma la Consulta - violare il criterio di
ragionevolezza ex art. 3 Cost. penalizzando le famiglie tradizionali rispetto a quelle diversamente
congiunte in termini affettivi. D'altra parte, "nel
nostro ordinamento costituzionale non possono
trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in
modo da penalizzare coloro che, così formalizzando
il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile". Come rammenta la Corte, nell'attuale evoluzione dei
costumi e del mercato del lavoro, "persone unite

in matrimonio o unione civile si trovano a vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale". Ne deriva che, come per i conviventi di fatto, per vedersi accordato, per ciascun rispettivo immobile, il beneficio IMU "prima casa" è sufficiente, per ciascun coniuge o persona legata da unione civile, la residenza anagrafica e la dimora abituale in un determinato immobile. "Non può, infatti, essere evocato l'obbligo di coabitazione stabilito per i coniugi dall'art. 143 c.c., dal momento che una determinazione consensuale o una giusta causa non impediscono loro, indiscussa l'affectio coniugalis, di stabilire residenze disgiunte". "Né a tale possibilità si oppongono le norme sulla 'residenza familiare' dei coniugi (art. 144 c.c.) o 'Comune' degli uniti civilmente". "Inoltre, il comma 2 dell'art. 45 c.c., contemplando l'ipotesi di residenze disgiunte, conferma la possibilità per i genitori di avere una propria residenza personale". La Consulta ha inoltre riconosciuto che il sistema si rivelava in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, nella parte in cui all'interno di un'imposta reale come l'IMU si introducevano elementi connotati da situazioni personali, determinando una distorsione del presupposto d'imposta. Elementi peraltro privi di ragionevole giustificazione atteso che due coniugi che vivono in case separate, non possono avvantaggiarsi delle "economie di scala" che invece caratterizzano la casa in comune e dunque semmai manifestano una inferiore capacità contributiva. Come anticipato, travolta dall'incostituzionalità è così anche la norma che limita il beneficio ad uno solo degli immobili siti nello stesso Comune obbligando ad optare per una sola agevolazione quando i componenti del nucleo familiare hanno residenze e dimore abituali diverse (comma 741, lett. b) della Legge n. 160/2019 (come modificato dall'art. 5-decies del D.L. n. 146/2021). Infatti, la "necessità di residenza disgiunta all'interno del medesimo Comune rappresenta una ipotesi del tutto eccezionale (e che come tale

<sup>(9)</sup> F. Farri, "Esenzione IMU per abitazione principale e coniugi residenti in Comuni diversi: la Corte di cassazione dimentica il testo normativo e i principi costituzionali", in *Riv. dir. trib.*, 2020.

dovrà essere oggetto di accurati e specifici controlli da parte delle Amministrazioni comunali), ma, da un lato, date sia le grandi dimensioni di alcuni Comuni italiani, sia la complessità delle situazioni della vita, essa non può essere esclusa a priori; dall'altro, mantenere in vita la norma determinerebbe un accesso al beneficio del tutto casuale, in ipotesi favorendo i nuclei familiari che magari per poche decine di metri hanno stabilito una residenza al di fuori del confine comunale e discriminando quelli che invece l'hanno stabilita all'interno dello stesso". Siamo dunque in presenza di un evidente adeguamento della norma ad una realtà sostanziale che ha peculiarità tali da non poterne prescindere se non violando il principio di uguaglianza sostanziale, di capacità contributiva e di tutela della formazione della famiglia e delle unioni civili.

### Le conseguenze della declaratoria di illegittimità

Una volta stabilito che, ai fini dell'esenzione, è sufficiente l'abituale dimora e la residenza anagrafica è però rilevante il monito finale: le dichiarazioni di illegittimità costituzionale pronunciate "non determinano, in alcun modo, una situazione in cui le c.d. seconde case delle coppie unite in matrimonio o in unione civile ne possano usufruire. Ove queste abbiano la stessa dimora abituale (e quindi principale) l'esenzione spetta una sola volta". E questa regola - è il caso di aggiungere - varrà anche per le coppie di fatto. Anche per loro non può essere ammesso un beneficio che si fondi sulla fittizietà della dimora e della residenza. Il richiamo è volto anche a riportare al centro del sistema di accertamento il ruolo dei Comuni, presidio di attuazione della giusta imposta (almeno per quella locale) (10). Il ruolo dei Comuni dovrà necessariamente riemergere anche per evitare che la declaratoria di

incostituzionalità si trasformi in un diritto al rimborso generalizzato per le "seconde case" in luoghi più o meno "turisticamente piacevoli". Si tratta in altre parole di contemperare l'esigenza di salvaguardia del gettito a fronte di condotte elusive con la tutela dei c.d. pendolari, attraverso un accertamento in concreto dell'effettività dei requisiti. È d'altra parte indubbio che la necessità di una residenza disgiunta, specie se all'interno di uno stesso Comune, rappresenta una ipotesi eccezionale che dovrà essere oggetto di specifici controlli da parte delle Amministrazioni locali. Un controllo neppure troppo difficile, che potrebbe passare per un contraddittorio preventivo onde comprendere se, in ciascuna fattispecie concreta, ricorrano (o meno) le istanze poste dai c.d. pendolari della famiglia, previa istruttoria circa i documenti attestanti le ragioni della "lontananza" dei coniugi e l'effettiva dimora presso il diverso Comune di residenza, comunque riscontrabile sulla base di elementi formali (per la residenza anagrafica) o di facile riscontro per l'abitualità della dimora, avendo gli enti locali "efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni tra cui anche l'accesso ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas" (11).

La sentenza ha poi effetti anche per il saldo IMU 2022. Come noto le disposizioni dichiarate illegittime cessano di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione con la conseguenza che per un'imposta dovuta per anni solari potrà essere considerata abitazione principale l'unità immobiliare nella quale il possessore dimora abitualmente ed ha la residenza principale anche se il "nucleo familiare" risieda in immobili diversi nello stesso o in altro Comune (12). La mutata situazione si rifletterà in sede di saldo che sarà eseguito, a conguaglio sulla base della "nuova" situazione. Nel caso emerga un importo a credito questo dovrà essere

<sup>(10)</sup> Come ribadisce E. De Mita, cit., "Di fronte ai principi di uguaglianza e generalità, le velleità di non pagare l'IMU sulle seconde case evaporano nella fittizietà antisociale, prima ancora che antigiuridica, di fronte alla quale i Comuni siano pronti ad agire, con tempestività, quindi annualmente e non solo in prossimità del quinquennio decadenziale".

<sup>(11)</sup> Interessante in tal senso Cass. civ. 7 giugno 2018, n. 14793 che ha disconosciuto la dimora abituale in presenza di elementi probatori che attesterebbero la saltuarietà della presenza nell'abitazione quali i bassi consumi elettrici e assenza dell'iscrizione presso un medico curante nel Comune.

<sup>(12)</sup> Componente del nucleo familiare che ha sua volta potrà fruire del beneficio per l'altra abitazione.

oggetto di istanza di rimborso e l'eventuale compensazione con quanto dovuto per gli anni successivi oggetto di apposita autorizzazione. La questione del rimborso non si esaurisce qui riflettendosi anche per il passato (5 anni dalla data del versamento) per tutti quelli che non possono essere considerati come rapporti esauriti. Sono infatti comunque fatte salve solo le situazioni già definite, per decorrenza dei termini per il rimborso o per il ricorso (accertamenti definitivi) (13) o per la presenza di una sentenza passata in giudicato. In proposito, si evidenzia che, alla luce delle nuove disposizioni

della riforma del processo tributario (art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992), l'onere della prova sembra atteggiarsi diversamente, a seconda che si sia in presenza di una istanza di rimborso o di un atto di accertamento del Comune. Nel primo caso, l'onere è senz'altro in capo al contribuente, il quale potrebbe essere chiamato a produrre, ad esempio, la documentazione afferente ai costi dei consumi. Nell'altro caso, dovrebbe essere il Comune a produrre in giudizio le notizie utili a contestare l'esenzione richiesta, magari chiedendo termini al giudice tributario.

contribuente non potrà aggirare il limite della definitività chiedendo il rimborso di quanto pagato con l'accertamento definitivo, in quanto il diniego al rimborso non è impugnabile (ammettere un giudizio nel merito in questo caso vuol dire riaprire, nei fatti ed inammissibilmente, i termini di impugnazione dell'atto non impugnato a suo tempo; cfr. Cass. n. 4760/2009).

<sup>(13)</sup> È appena il caso di ricordare che un'eventuale richiesta di annullamento in autotutela proposta dal contribuente non garantisce alcun effetto non essendo impugnabile il rigetto della stessa. Non esiste obbligo per il Comune all'annullamento per effetto della sopravvenuta dichiarazione di incostituzionalità, sebbene rimanga il potere discrezionale di disporre comunque l'annullamento, senza incorrere in alcuna responsabilità. Inoltre, il

Società

### Non è trasmissibile al socio la sanzione tributaria della società di capitali estinta

Cassazione, Sez. trib., Ord. 13 ottobre 2022 (23 giugno 2022), n. 30011 - Pres. Bruschetta - Rel. Federici

Società - Estinzione della società - Società di capitali - Sanzioni per la violazione di norme tributarie - Trasmissibilità ai soci e al liquidatore - Insussistenza

A seguito dell'estinzione di una società di capitali, le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibili ai soci e al liquidatore. Infatti, l'estinzione della società prima della notifica dell'avviso d'accertamento perfeziona un fenomeno successorio nei riguardi dei soci quanto alle imposte, non invece alle sanzioni.

#### Rilevato in fatto che:

A.A. ha chiesto la cassazione della sentenza n. 1096/01/2015, depositata il 15 giugno 2015 dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, che in parziale riforma della pronuncia di primo grado, oltre che riconoscere il debito IVA del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, quale socio titolare della quota pari al 50% del capitale della società estinta, ha riconosciuto nei suoi confronti l'applicabilità delle sanzioni elevate nei confronti della società medesima.

Per quanto si evince dall'atto difensivo, a seguito di verifica condotta nei confronti della società Incomarbo S.r.l., del cui capitale il ricorrente era titolare nella misura del 50%, l'Agenzia delle entrate notificò avviso d'accertamento, con cui, tra l'altro e per quanto qui di interesse, imputò il mancato versamento di euro 400.000 a titolo di IVA per l'anno d'imposta 2005, oltre che comminare le sanzioni. L'avviso di accertamento fu notificato alla società, quando ormai già cancellata, nonché ai due soci e all'ex liquidatore. Tutti i destinatari delle notifiche impugnarono l'avviso di accertamento, senza tuttavia contestare, per quanto espressamente emerge dal ricorso, "il mancato versamento dell'IVA da parte della società, nei limiti del ricordato importo". A seguito della iscrizione a ruolo delle pretese ai fini IVA e delle relative sanzioni l'agente della riscossione notificò all'odierno ricorrente la cartella di pagamento del complessivo importo di euro 1.144.948,55 (di cui euro 400.000 per IVA, euro 600.000 per sanzioni, oltre interessi e aggi).

Il contribuente impugnò la cartella e nel contenzioso seguitone la Commissione tributaria provinciale di Massa Carrara, con sentenza n. 64/01/2014, accolse in parte il ricorso, riducendo il debito nella misura della metà - euro 200.000 a titolo di IVA - in ragione della quota di capitale posseduta. L'appello dell'Agenzia delle entrate, con la sentenza ora al vaglio di questa Corte, fu accolto con riferimento alle sanzioni, ritenute anch'esse dovute. Il A.A. ha censurato la sentenza con quattro motivi, chiedendone la cassazione. L'Agenzia delle entrate ha irritualmente depositato una "comparsa di costituzione" ai soli fini della eventuale partecipazione alla pubblica udienza.

Nell'adunanza camerale del 23 giugno 2022 la causa è stata discussa e decisa.

### Considerato in diritto che:

- con il primo motivo il contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36, ratione temporis vigente, dell'art. 2495 c.c., dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alle erronee deduzioni del giudice regionale sulla coobbligazione del socio rispetto alle obbligazioni fiscali e sanzionatorie accertate in capo alla società; - con il secondo motivo, in subordine, il contribuente si duole della violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2495 c.c., nonché del D.P.R. n. 602/1973,

art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto al riparto dell'onere probatorio in merito alla distribuzione tra i soci del capitale e del patrimonio della società cancellata;

- con il terzo motivo, in ulteriore subordine, il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2495 c.c., nonché del D.P.R. n. 602/1973, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto al riparto dell'onere probatorio e alla imputazione della metà del debito IVA e dell'intera sanzione comminata; con il quarto motivo, ancora in subordine, il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602/1973, art. 36, nonché del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, quanto alla erronea imputazione di responsabilità anche con riguardo alle pretese sanzionatorie.

I motivi possono essere trattati congiuntamente perché tra loro connessi, traducendosi in critiche, per taluni aspetti sovrapponibili, indirizzate al rovesciamento sul socio di una società cancellata dell'addebito a quest'ultima delle pretese fiscali relative all'IVA e delle relative sanzioni comminate.

I motivi trovano accoglimento nei limiti delle ragioni appresso chiarite.

Risulta intanto incontestato che successivamente alla verifica, ma anteriormente alla notifica dell'avviso d'accertamento, la società Incomarbo S.r.l. si estinse e fu cancellata dal registro delle imprese. Altrettanto incontestato è che l'atto d'accertamento, oltre che alla società (estinta) fu correttamente notificato ai due unici - soci e al liquidatore. Ebbene, costituisce principio consolidato quello secondo cui l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono - venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali - ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti pendente societate (SS.UU., 12 marzo 2013, n. 6070; cfr. anche, ex multis, Cass., 30 luglio 2020, n. 16362). Nel caso di specie, dunque, correttamente l'Amministrazione finanziaria notificò l'avviso d'accertamento a tutti i soci, quali successori della società estinta (nonché del liquidatore, notifica quest'ultima che non incide tuttavia nel presente giudizio).

Altrettanto incontestato, perché riferito nel medesimo ricorso del contribuente, è che quell'atto impositivo non fu impugnato dai soci per la parte relativa all'IVA pretesa dall'Agenzia delle entrate (pag. 6, penultimo

capoverso). E poiché il fenomeno successorio verificatosi comportava necessariamente una diretta imputazione dell'imponibile non dichiarato ai soci - non più coobbligati d'imposta rispetto alla società, ma obbligati tout court -, non vi era neppure necessità di notificare a questi un distinto avviso d'accertamento con cui addebitare espressamente un reddito di partecipazione per i ricavi (e l'IVA su di essi dovuta) occultati dalla società. L'iscrizione a ruolo e la relativa cartella ora al vaglio della Corte sono pertanto conseguenza della (parziale) non opposizione avverso l'avviso d'accertamento ritualmente notificato e non impugnato quanto all'IVA.

A fronte della stabilità raggiunta dall'atto impositivo relativamente al credito IVA vantato dall'Amministrazione finanziaria, vengono meno le ragioni del ricorso avverso la cartella di pagamento, che il contribuente pretende di supportare con l'invocazione del D.P.R. n. 602/1972, art. 36 (evidentemente il comma 3), che afferisce a distinta fattispecie, o dell'art. 2495 c.c., in forza del quale si prospetta un preventivo accertamento delle responsabilità del socio, così offrendo una chiave di lettura non pertinente, laddove la norma regola un principio generale di tutela creditoria.

Diverse conclusioni vanno invece raggiunte in merito alle sanzioni amministrative, per le quali il ricorrente ha formulato specifiche contestazioni sui presupposti applicativi, presupposti che non possono ricondursi alla disciplina regolatrice dei crediti impositivi.

Deve intanto rammentarsi che a seguito dell'estinzione della società, le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibili ai soci ed al liquidatore, trovando applicazione il D.Lgs. n. 472/1997, art. 8, che sancisce l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 2, del detto decreto, nonché, in materia societaria, con il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, convertito con modificazioni in Legge n. 326/2003, che ha introdotto la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie (Cass., 7 aprile 2017, n. 9094), salvo ipotesi di corresponsabilità.

A tale principio vanno peraltro aggiunte alcune considerazioni. È infatti necessario premettere che la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 472/1997, a quasi settant'anni dalla prima legge generale sulle sanzioni fiscali - Legge 7 gennaio 1929, n. 4 - aveva introdotto un innovativo sistema organico, attento alle condizioni soggettive del trasgressore, più vicina dunque ai principi penalistici, così valorizzando criteri di personalizzazione della sanzione, con abbandono di quelli automatici. Va

### Giurisprudenza Legittimità

anche evidenziato che la disciplina è stata ulteriormente innovata dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in Legge 24 novembre 2003, n. 326, in vigore dal 2 ottobre 2003. Ma anche volendo prescindere da tale novella, già con riferimento alle regole dettate dal D.L. n. 472/1997, art. 11, occorreva comunque verificare la corretta applicazione della sanzione al caso concreto, atteso che persino il ruolo di vertice rivestito nell'organizzazione sociale non comportava il sistematico riconoscimento di responsabilità sanzionabile in capo al medesimo soggetto, per violazioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cfr. Cass., 25 febbraio 2021, n. 5164). Il principio è tanto più significativo se rapportato alla posizione del mero socio, del quale non emerge che abbia mai assunto in seno alla società alcuna posizione di responsabilità.

Ne discende che l'estinzione della società prima della notifica dell'avviso d'accertamento perfeziona un fenomeno successorio nei riguardi dei soci quanto alle imposte, non invece alle sanzioni. Nessun rilievo poteva pertanto assumere la mancata impugnazione dell'avviso d'accertamento da parte del contribuente ai fini della applicabilità delle sanzioni.

Il giudice regionale, riconoscendo l'applicazione delle sanzioni al ricorrente, non si è attenuto al principio di diritto illustrato. Il ricorso va dunque accolto nei termini chiariti e la sentenza va cassata nei limiti dell'accoglimento.

Non essendo peraltro necessario alcun accertamento in fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c. A tal fine, tenuto conto del fenomeno successorio rispetto alla società estinta, al socio non potevano essere comminate le sanzioni relative al mancato pagamento dell'IVA. La cartella di pagamento va in conclusione annullata nei termini di cui in motivazione.

L'esito del giudizio, con il solo parziale fondamento del ricorso, giustifica la compensazione delle spese processuali.

### P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei limiti di cui in motivazione. Cassa la sentenza e, decidendo nel merito, annulla la cartella nei termini di quanto stabilito in motivazione. Compensa le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

## Il carattere afflittivo della sanzione tributaria della società di capitali esclude, in caso di estinzione, la sua trasmissione ai soci: le ragioni di condivisione dell'indirizzo della Cassazione

di Franco Randazzo (\*)

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 30011/2022, ribadisce il principio di diritto per il quale a seguito dell'estinzione della società di capitali le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibili ai soci ed al liquidatore, trovando applicazione l'art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997, che sancisce l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 2 del detto decreto, nonché, in materia societaria, con l'art. 7, comma 1, del D.L. n. 269/2003, convertito con modificazioni in Legge n. 326/2003. Nella nota di condivisione se ne illustrano le ragioni, proponendo analoga chiave di lettura anche nel caso di estinzione di società di persone.

L'ordinanza in commento, sull'intrasmissibilità ai soci della società di capitali estinta delle sanzioni amministrative tributarie conseguenti a recuperi a tassazione alla stessa ascrivibili, si pone nel solco di altri precedenti conformi (1).

con la nota critica di G. Ferlito, "La responsabilità della persona giuridica per le sanzioni fiscali: considerazioni alla luce di un recente arresto della Suprema Corte", pag. 1744. Si vedano anche Cass. civ. 19 aprile 2018, n. 9672; Cass. civ. 20 ottobre 2021, n. 29112.

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

<sup>(1)</sup> Il riferimento è a Cass. civ. 7 aprile 2017, n. 9094, che può leggersi in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, con la nota adesiva di A. Guidara, "L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società", pag. 339, oppure in *Dir. prat. trib.* 2018,

### Il principio di diritto

Questo indirizzo può ritenersi ormai consolidato, se solo si tiene presente che con altra ordinanza di pochi giorni successiva a quella in esame, con diversa composizione del Collegio giudicante, il richiamato principio di diritto è stato nuovamente ribadito (2). Nel senso che: "a seguito dell'estinzione della società, le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibili ai soci ed al liquidatore, trovando applicazione il D.Lgs. n. 472/1997, art. 8, che sancisce l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 2, del detto decreto, nonché, in materia societaria, con il D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, comma 1, convertito con modificazioni in Legge n. 326/2003 (3), che ha introdotto la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie, salvo ipotesi di corresponsabilità".

### La sua rilevabilità d'ufficio

Si è segnalata la pronuncia confermativa del principio di diritto sopra richiamato, intervenuta a stretta distanza dall'ordinanza in commento, anche per un'ulteriore puntualizzazione. Essa consiste nell'affermazione della rilevabilità d'ufficio dell'eccezione d'intrasmissibilità al socio della sanzione amministrativa tributaria irrogata alla società estinta.

Osserva, in proposito, Cass. n. 34273/2022 che: "appare irrilevante che la questione in esame sia stata proposta dal contribuente per la prima volta in appello, considerato che quella dell'intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie rappresenta una questione rilevabile d'ufficio dal giudice, poiché attiene alla fattispecie costitutiva del diritto dell'Erario di irrogare le stesse". Anche questa posizione è frutto di un indirizzo che può dirsi consolidato in seno alla giurisprudenza del giudice di legittimità, rinvenendosi precedenti in Cass. 24 luglio 2019, n. 19988 (4) ed in Cass. 8 settembre 1999, n. 9554.

### L'intrasmissibilità al socio della sanzione della società estinta discende dal principio di responsabilità

Tornando al principio di diritto sull'intrasmissibilità al socio della sanzione della società estinta, si è del parere che si tratti di una posizione interpretativa condivisibile (5).

Un passaggio della motivazione dell'ordinanza in commento s'impone all'attenzione, anche in relazione alle considerazioni che seguiranno in questa breve nota.

Ad avviso della Cassazione, la sanzione comminata alla società per le violazioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, anche prima della novella avutasi con la Legge n. 326/2003, poneva il problema dell'ascrivibilità personale in capo alla società della responsabilità sanzionabile. E ciò per la considerazione - questo il

<sup>(2)</sup> Cfr. Cass., Sez. VI-T, 22 novembre 2022, n. 34273.

<sup>(3)</sup> Che, com'è noto, dispone che "Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". Mentre, al comma 3, la norma fa salva, in quanto compatibile, l'impalcatura dell'impianto normativo sulle sanzioni tributarie amministrative di cui al D.Lgs. n. 472/1997, nei seguenti termini: "Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili". Si tenga, tuttavia, presente che questa "responsabilità in via esclusiva" della persona giuridica per le sanzioni tributarie è cedevole ogni qualvolta sia provato che il rappresentante o l'amministratore della persona giuridica "abbia agito nel proprio esclusivo interesse, utilizzando l'ente quale schermo o paravento per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a proprio personale vantaggio" (Cass. civ. 26 aprile 2022, n. 13004; ed in senso conforme anche Cass. civ. 19 ottobre 2022, n. 30795).

<sup>(4)</sup> Seppure con riferimento all'art. 7 della Legge n. 689/1981.

<sup>(5)</sup> Come è stato già evidenziato in guesta direzione da una parte della dottrina intervenuta in argomento. Il riferimento è ad A. Guidara, "Società di capitali estinte: responsabilità automatica e intra vires dei soci", ma non per le sanzioni tributarie, in GT - Riv. giur. trib., 2019, pag. 616, e a precedenti contributi dello stesso Autore: Id., "L'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi", cit.. 339; ld., La successione nelle situazioni giuridiche tributarie, Padova, 2018, pag. 144 ss., e pag. 237 ss.; e a M. Basilavecchia, "Modalità di accertamento della responsabilità del liquidatore", in GT - Riv. giur. trib., 2021, pag. 235. Sul versante opposto, si vedano, tra i più "L'estinzione delle società di capitali e le recenti, G. Ingrao, imposte evase tra la riscossione coattiva sui soci, lo stimolo all'adempimento spontaneo e l'inesorabile perdita di gettito tributario", in Riv. trim. dir. trib., 2022, pag. 554 ss.; A. Giovannini, "Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro" in Dir. prat. trib., 2022, pag. 129; S.F. Marzo, "Note in tema di estinzione delle società con personalità giuridica e intrasmissibilità delle sanzioni tributarie (commento a Cass., Sez. V, ord. 20 ottobre 2021, n. 29112)", in Il Nuovo diritto delle società, 2022, pag. 503.

### Giurisprudenza Legittimità

passaggio d'interesse dell'ordinanza - che già con riferimento alle regole dettate dal D.L. n. 472/1997. art. 11, occorreva comunque verificare la corretta applicazione della sanzione al caso concreto, atteso che persino il ruolo di vertice rivestito nell'organizzazione sociale (il riferimento è all'amministratore della società) "non comportava il sistematico riconoscimento di responsabilità sanzionabile in capo al medesimo soggetto, per violazioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo". E, prosegue nella sua argomentazione la Cassazione, "il principio è tanto più significativo se rapportato alla posizione del mero socio, del quale non emerge che abbia mai assunto in seno alla società alcuna posizione di responsabilità". In effetti, questa ricostruzione ha un precedente nell'ordinanza di Cass. 25 febbraio 2021, n. 5164, riguardante violazioni, facenti capo ad una società di capitali, intervenute però in periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore della Legge n. 326/2003 (6), ed irrogate, ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, sia all'amministratore (in quanto autore della violazione) che alla società. In questa ordinanza si legge a chiare lettere che il principio di personalizzazione della sanzione introdotto dal D.Lgs. n. 472/1997 non comporta un'imputazione automatica della sanzione all'autore materiale della condotta illecita (ossia, all'amministratore). Ciò per la ragione, espressa con evidenza nel principio di diritto con cui si chiude questa pronuncia, che "In tema di sanzioni, nella vigenza del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 11, commi 1 e 2, anteriore all'introduzione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7, sebbene la funzione ed i poteri gestionali dell'amministratore delegato di una società dotata di personalità giuridica possano astrattamente ricondurre alla sua persona le condotte che materializzano il compimento degli atti illegittimi, compresa la materiale formazione dell'atto illegale, il principio di personalizzazione della sanzione esclude l'automatica corrispondenza tra la funzione in sé rivestita e l'imputazione delle condotte illecite, essendo al contrario necessaria un'indagine quanto meno sufficiente a identificare gli elementi di base da cui evincere l'addebitabilità delle violazioni all'amministratore".

Con questi richiami si vuole, in sostanza, sottolineare che la responsabilità in via esclusiva, disposta dall'intervento legislativo del 2003, della società di capitali o dell'ente con personalità giuridica per le sanzioni tributarie amministrative relative al loro rapporto fiscale, non snatura i principi di personalità della sanzione introdotti dal D.Lgs. n. 472/1997.

Non va infatti dimenticato che la novella del 2003 in questione ha applicato, in ambito tributario, i principi posti dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, in materia di "responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato", conseguenti all'evoluzione della realtà imprenditoriale, principi tesi ad imputare la sanzione al soggetto (l'organismo produttivo) che effettivamente trae vantaggio dalla condotta illecita (7). Non si ha, dunque, con la riferibilità esclusiva alla persona giuridica della sanzione amministrativa

(6) La quale non ha effetto retroattivo. Cfr. Cass. civ. 16 aprile 2014, n. 8855, ad avviso della quale, "in tema di sanzioni amministrative per violazione delle norme tributarie, la statuizione di cui al D.L. n. 269/2003, art. 7, comma 1, convertito in Legge n. 326/ 2003, che pone le stesse, se relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, esclusivamente a carico di quest'ultimi, non è applicabile retroattivamente, poiché il citato art. 7, al comma 2, espressamente lo esclude, laddove prevede che le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle sole 'violazioni non ancora contestate, o per le quali le sanzioni non siano state ancora irrogate' alla data di entrata in vigore del D.L. n. 269/ 2003". Ulteriormente precisando che "Né può annettersi rilievo alcuno, nella fattispecie concreta, al disposto di cui al D.Lgs. n. 472/1997, art. 3, comma 2, laddove sancisce la retroattività della legge più favorevole al soggetto passivo di una sanzione amministrativa. Ed infatti, tale disposizione, applicabile 'salvo diversa previsione di legge', non si attaglia all'ipotesi regolata dal D.L. n. 269/2003, art. 7, comma 2-costituente, per l'appunto, una diversa previsione normativa - nella quale le sanzioni, come verificatosi

nella specie, siano state già irrogate al momento dell'entrata in vigore del Decreto Legge succitato. In siffatta ipotesi, invero, il comma 1 della stessa norma, che sancisce il principio della responsabilità esclusiva dell'ente, non può trovare applicazione, in forza della disposizione derogatoria di cui al successivo comma 2 della medesima disposizione. In tal senso, depone, del resto, anche il disposto dell'art. 7 cit., comma 3 a tenore del quale le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472/1997 'si applicano in quanto compatibili', atteso che siffatta compatibilità è certamente da escludere, qualora le norme di cui al menzionato D.Lgs. n. 472/1997 non siano applicabili *ratione temporis*, in forza della disposizione di cui al comma 2 del medesimo art. 7, che ha introdotto una chiara deroga al principio di retroattività delle disposizioni sanzionatorie più favorevoli". Conformi, Cass. civ. 10 aprile 2013, n. 8733; Cass. civ. 12 dicembre 2011, n. 26507.

(7) Si veda, in questa direzione, il contributo di F. Varazi, "Spunti in merito alla sanzionabilità (fiscale amministrativa) del soggetto che ha effettivamente tratto beneficio dalla violazione", in *Boll. trib.*, 2020, pag. 1483.

tributaria una responsabilità di natura oggettiva o, per intendersi, una sanzione comminata prescindendosi dai caratteri dell'imputabilità e della colpevolezza propri della sanzione afflittiva in capo al destinatario di essa.

Assumendosi a parametro di riferimento i principi posti dal D.Lgs. n. 231/2001, il giudizio sulla condotta della società e sulla sua colpevolezza si riconduce all'omessa adozione delle misure preventive atte a scongiurare la violazione fiscale. In una parola, la costruzione della responsabilità (diretta) della società va tradotta in termini di c.d. colpevolezza organizzativa (8). Ed è importante sottolineare che, in questa prospettiva, non è smentito il carattere afflittivo e per così dire para-penalistico della sanzione amministrativa tributaria, quale risulta disegnato positivamente dal D.Lgs. n. 472/1992. Non a caso, è la stessa disposizione della Legge n. 326/2003, al comma 3 dell'art. 7, a farne salva "in quanto compatibile" l'applicazione alla responsabilità esclusiva della società di capitali o dell'ente con personalità giuridica. Ne consegue che, ravvisandosi nell'estinzione della società un fenomeno successorio (9), in base a questa ricostruzione non v'è ostacolo all'applicazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 472/1997 sull'intrasmissibilità della sanzione agli eredi; nel caso, i soci della società estinta.

D'altra parte, anche quella dottrina, di posizione contraria, che è approdata a conclusioni differenti (10) ritenendo "non convincente il tentativo di estendere alle sanzioni amministrative tributarie il modello di responsabilità adottato nel D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231" al quale sopra si è fatto

riferimento ed al quale, peraltro, riconosce questa dottrina la finalità di: "individuare un elemento soggettivo para-penalistico, riconducibile almeno alla colpa c.d. di organizzazione o alla culpa in vigilando, per addossare all'ente una responsabilità per fatto proprio o sanzionarlo a tale titolo" (11), nel respingere -si diceva- l'estensione di questo modello alle sanzioni amministrative tributarie, giunge poi, seppure de iure condendo, ad individuare una risposta sanzionatoria nei confronti dell'ente giustificata dalla disponibilità immediata da parte sua delle conseguenze economiche vantaggiose prodotte dalla violazione. Si parla anzi, esplicitamente, di una "specifica posizione di antigiuridicità, che proprio nel dato oggettivo del vantaggio troverebbe conferma e misura" (12). Con la conclusione che "la persona giuridica, in questa logica, finirebbe per rappresentare, almeno in prima battuta, uno schermo semplificatorio dei rapporti esterni, un centro, per così dire, di aggregazione della responsabilità, anticipato e normalmente sostitutivo di quella dei soci, ossia dei beneficiari finali del vantaggio determinato dall'evasione". La disamina in controluce di queste riflessioni richiederebbe un altrettanto serio approfondimento, non consentito in questa sede. Sembra però di poter trarre argomento da questa ricostruzione che il suo precipitato, consistente nell'individuazione di una "specifica posizione di antigiuridicità" dell'ente nella commessa violazione, non è poi molto lontano da quanto si è sopra teorizzato in relazione alla responsabilità (diretta) della società, ascrivibile a colpa secondo i principi posti dal D.Lgs. n. 231/ 2001, con tutte le conseguenze del caso in tema di intrasmissibilità ai soci della sanzione (13).

<sup>(8)</sup> Si supera, con ciò, la posizione della dottrina (cfr. G. Ingrao, L'estinzione delle società, cit., pag. 556) che individuerebbe - in coerenza con la ricostruzione sistematica proposta - nella responsabilità per la sanzione tributaria della società di capitali disposta dal D.L. n. 269/2003 una responsabilità che "prescinde di fatto dalla imputabilità e dalla colpevolezza", con la conseguenza che "in questa misura non è da escludere che si possa sostenere che la sanzione amministrativa, ove applicata alle società o enti con personalità giuridica, legittimi il Fisco ad avanzare la pretesa in capo ai soci quali successori della società estinta".

<sup>(9)</sup> Il riferimento è alle sentenze Cass., SS.UU., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072, che a loro volta richiamano le sentenze - anch'esse rese a Sezioni Unite - del 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061 4062

<sup>(10)</sup> Il riferimento è, questa volta, al raffinato saggio di A. Giovannini, "Sulle sanzioni amministrative tributarie", op. cit., pag. 122, che sull'argomento esprime l'opinione (pag. 129) che

<sup>&</sup>quot;l'imputazione dell'azione rimane giocoforza in capo a chi materialmente commette l'illecito, mentre l'imputazione dell'obbligazione pecuniaria al pagamento non può che figurare in capo alla persona giuridica". Con la conseguenza che "leggendo in questo modo l'art. 7 (della Legge n. 269/2003) la responsabilità dell'ente potrebbe essere intesa come una speciale obbligazione di stampo civilistico, ovvero e più propriamente una speciale forma di espromissione, che, tolta alla disponibilità negoziale delle parti, il legislatore avrebbe preordinato in tutti i suoi elementi quoad effectum".

<sup>(11)</sup> Così nel saggio di A. Giovannini, cit., pag. 132.

<sup>(12)</sup> A. Giovannini, cit., pag. 136.

<sup>(13)</sup> Secondo A. Giovannini, cit., pag. 139, assumendo a riferimento come termine di paragone il caso in cui la persona giuridica serve da velo, per così dire, per le condotte trasgressive dei soci, si avrebbe in questi casi un profitto da violazione, in relazione al quale, in caso di insolvenza della società, la relativa obbligazione

### Giurisprudenza Legittimità

### L'estinzione della società di persone e profilo di trasmissibilità della sanzione tributaria

La problematica che si è sopra trattata, sull'intrasmissibilità al socio della sanzione tributaria, concerne il caso d'estinzione d'una società di capitali, e ad esso fanno riferimento le pronunce della Cassazione che si sono richiamate, compresa quella in commento. Ma occorre chiedersi se lo stesso principio di diritto possa estendersi anche al differente caso di estinzione d'una società di persone.

Il problema è delicato. Anche la dottrina che si è richiamata (14), che condivide l'intrasmissibilità della sanzione al socio nel caso in cui ad estinguersi sia una società di capitali, giunge a conclusione differente nell'ipotesi in cui ad estinguersi sia una società di persone. Ciò per effetto di quanto disposto dall'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, per il quale responsabile della sanzione è l'autore della violazione (l'amministratore) mentre grava sulla società una responsabilità in solido. Una responsabilità, quella della società, marcata da tale autonomia rispetto alla responsabilità dell'autore della condotta, che l'obbligazione della società permane anche se questi muore (cfr. art. 11, comma 7, del D.Lgs. n. 472/1997) e permane per l'intero anche se nei confronti dell'autore della violazione, che abbia agito in assenza di dolo o colpa grave e che non ne abbia tratto diretto vantaggio, la sanzione è addebitabile in misura limitata (cfr. art. 11, comma 1, D.Lgs. cit., che, significativamente, qualifica la posizione della società come soggetto obbligato "al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata"). Per cui, in caso di estinzione della società, per effetto del fenomeno successorio, questa obbligazione si trasmetterebbe ai soci.

Ed in tale direzione va segnalata la sentenza della Corte di cassazione 6 agosto 2008, n. 21191, avente ad oggetto la legittimità d'un avviso di liquidazione al socio per il pagamento (anche) delle sanzioni conseguenti ad una rettifica della società di persone

estinta. Ad avviso della Cassazione, la responsabilità del socio, in questi casi, per la sanzione irrogata alla società costituirebbe - così si legge in motivazione - un'"obbligazione autonoma di carattere civile di valore equivalente alle sanzioni" ed il socio ne risponde "per la sua qualità di socio illimitatamente responsabile ex art. 2291 c.c.".

Fatta questa premessa, ed alla luce di quanto si è finora osservato sulla problematica in esame, si propone una differente ricostruzione che trarrebbe spunto dalle modifiche che hanno interessato l'art. 11 del D.Lgs. n. 497/1992, per effetto del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Come è stato evidenziato puntualmente dalla dottrina (15), queste modifiche hanno interessato, soprattutto, il comma 6 del richiamato art. 11, che nella precedente versione consentiva l'accollo della sanzione da parte della società solo in caso di assenza di dolo o colpa grave dell'autore della violazione e per la sola parte come tale addebitabile all'autore della violazione. Questo comma, nel testo oggi vigente, consente invece la manleva della società in modo integrale, prescindendosi dalla condotta dell'autore.

Ora, questa modifica può essere interpretata come il segno del legislatore di voler risolvere la disparità di trattamento tra i rappresentanti di persone giuridiche (società di capitali ed enti) ed altri rappresentanti (legali o negoziali) sotto il profilo della responsabilità da commessa violazione. E troverebbe avallo nei principi ispiratori del D.Lgs. n. 231/2001, sull'imputabilità diretta della sanzione all'organismo collettivo, che non a caso sono rivolti "a tutti gli enti ... e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica". Il che potrebbe far propendere per l'estensione pure al caso della società di persone estinta del richiamato indirizzo della Cassazione sull'intrasmissibilità agli eredi della sanzione amministrativa tributaria.

per sanzione può essere riferita a chi ha in concreto beneficiato dell'evasione stessa. "L'obbligazione su questi gravante avrebbe carattere puramente sussidiario e si identificherebbe con una forma particolare di obbligazione civile di garanzia". L'Autore ne ricava che con l'estinzione della società non si estingue l'obbligazione del garante.

<sup>(14)</sup> A. Guidara, "Società di capitali estinte", op. cit., pag. 619; Id., La successione nelle situazioni, cit., pag. 238.

<sup>(15)</sup> Il riferimento è a A. Carinci, "Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie", in *il fisco*, 2015, pag. 3929.

### Accertamento

### Il requisito di "gravi incongruenze" è imprescindibile per la credibilità dell'accertamento sugli studi di settore

Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022 (8 febbraio 2022), n. 25859 - Pres. Virgilio - Rel. Fuochi Tinarelli

Accertamento - Studi di settore - Presupposti impositivi per l'avviso di accertamento - Requisito della "grave incongruenza" - Necessità

In tema di accertamento su studi di settore, il requisito della "grave incongruenza", di cui all'art. 62-sexies, comma 3, D.L. n. 331/1993, costituisce presupposto impositivo necessario per gli avvisi di accertamento su di essi fondati, senza che assuma rilievo, per gli avvisi notificati successivamente al 1º gennaio 2007, la modifica della Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, operata con la Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23, in quanto priva di portata innovativa e diretta soltanto ad assicurare, secondo una interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata, una funzione di mera semplificazione e coordinamento normativo.

#### Fatti di causa

L'Agenzia delle entrate, in esito alla mancata risposta al questionario notificato in data 27 maggio 2008 alla 1.S. S.a.s., esercente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di materiali di costruzione, al fine di accertare i costi di esercizio e i ricavi, emetteva, in base agli studi di settore, avviso di accertamento nei confronti della società e, per trasparenza, dei soci 2.F. e 3.S. per la quota di competenza per l'anno 2003 ai fini IVA, IRAP e IRPEF.

Con separato atto di contestazione irrogava le sanzioni conseguenti a 2.F., autore della violazione quale legale rappresentante della società.

Le impugnazioni degli avvisi proposte dai contribuenti, rigettate dalla CTP di Messina, erano, previa riunione, accolte dalla CTR in epigrafe.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con tre motivi, cui ha resistito la società con controricorso.

L'impugnazione avverso l'atto di contestazione delle sanzioni, invece, era rigettata sia dalla CTP di Messina che dalla CTR. Avverso tale decisione ha proposto ricorso 2.F., in proprio e quale legale rappresentante della società, con tre motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

All'udienza del 12 novembre 2020, previa riunione dei ricorsi per ragioni di connessione oggettiva e parzialmente soggettiva, la causa era rinviata a nuovo ruolo per

l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci con riguardo al ricorso RNG 23886/2014, integrazione ritualmente effettuata e al cui esito i contribuenti si sono costituiti resistendo con controricorso.

### Ragioni della decisione

1. Va esaminato preliminarmente il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, il cui primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633/1972, artt. 32 e 38 (rectius: n. 600/1973) e D.P.R. n. 633/1972, art. 51, u. c., per aver la CTR omesso di considerare che la ripresa aveva avuto origine dall'invio di questionario, rimasto senza risposta da parte della società contribuente, da cui, per l'espresso avvertimento in esso contenuto delle conseguenze derivanti da tale condotta, la inutilizzabilità dei documenti prodotti in giudizio.

### 1.1. Il motivo è inammissibile.

La CTR, invero, dà atto dell'avvenuta notificazione del suddetto questionario alla società e, sia pure implicitamente, della sua effettiva recezione, tant'è che si limita a rilevare, quanto alle opposte deduzioni, che la contribuente "sostiene di non averlo ricevuto".

E, del resto, che l'atto sia stato ricevuto può anche trarsi dal rilievo che i contribuenti non hanno sollevato alcuna obiezione in punto di contraddittorio endoprocedimentale quanto all'applicazione degli studi di

settore, giustificandosi l'emissione del successivo avviso ancorato ai soli *standards* proprio per l'inerte condotta della parte a fronte delle richieste dell'Ufficio.

La deduzione, peraltro, è inammissibilmente carente in punto di autosufficienza quanto all'informativa sulle conseguenze della mancata risposta che nel questionario sarebbe stata inclusa, la cui prova è in capo all'Ufficio, neppure soccorrendo sul punto alcun accertamento da parte della CTR.

2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p. c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633/1972, art. 39, comma 1, lett. d) (rectius: n. 600/1973), D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies, conv. dalla Legge n. 427/1993, artt. 2727, 2729, 2697 c.c. e art. 53 Cost., per aver la CTR escluso la sussistenza di gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e ricavi accertati, che risultavano pari al 9,3% anziché al 6%, da commisurare al ricavo puntuale di riferimento e non a quello minimo ammissibile.

Rileva, inoltre, che il comportamento omissivo e non partecipe al contraddittorio del contribuente esentava l'Amministrazione dalla necessità di corroborare lo studio di settore con ulteriori elementi, sicché incombeva sulla parte l'onere di fornire la prova contraria alla presunzione basata sui parametri stessi.

- **2.1.** Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p. c., n. 4, violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., per non aver tenuto conto delle prove addotte dall'Ufficio.
- 3. Il secondo motivo, ammissibile quanto alla dedotta violazione di legge, va disatteso per tutti i profili sollevati.
- **3.1.** Occorre premettere, in punto di fatto, che l'avviso impugnato è stato notificato nel 2008 e, dunque, nel regime di cui alla Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, come modificato dalla Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23.

Il testo della disposizione prima della modifica era il seguente:

"Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62-sexies, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi e con le modalità di cui al presente articolo".

Per effetto della novella del 2006 il testo risultante era divenuto:

"Gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62-sexies, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora

l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi".

Secondo l'orientamento più tradizionale di questa Corte (tra le varie v. Cass. n. 26481 del 17 dicembre 2014; Cass. n. 22421 del 4 novembre 2016; Cass. n. 27847 del 31 ottobre 2018), la nuova formulazione della norma, nel sopprimere il riferimento alle "gravi incongruenze", ha legittimato l'accertamento sulla base del mero divario tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dagli studi di settore a prescindere dall'entità dello scostamento.

In tempi più recenti, peraltro, tale orientamento è stato messo in discussione da Cass. n. 8854 del 29 marzo 2019 (seguita, da ultimo, da Cass. n. 18249 del 24 giugno 2021), che ha ritenuto la persistenza del requisito delle "gravi incongruenze", esclusa l'abrogazione implicita del parametro normativo.

- 3.2. Giova evidenziare, in secondo luogo, che, nella vicenda in giudizio, la CTR, omettendo ogni considerazione sulla novella, qui applicabile, reputa necessario il requisito delle gravi incongruenze nello scostamento, di cui accerta, in fatto, l'insussistenza, derivandone che "non esistevano le condizioni di procedibilità dell'accertamento in base agli studi di settore".
- **4.** Appare dunque necessario esaminare la questione su cui la giurisprudenza di questa Corte si è espressa in termini divaricati.
- **4.1.** L'orientamento più risalente si fonda, principalmente, sulla natura dell'intervento operato dal legislatore sulla Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, e sulla valenza innovativa della modifica stessa.

Da un lato, infatti, si è osservato (v. in particolare Cass. n. 26481 del 17dicembre 2014) che l'art. 10 cit., per effetto della modifica apportata dalla successiva Legge del 2006, a differenza del testo precedente, non si limitava più a richiamare del D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies, in tal modo recependo in toto la disposizione con la tecnica del rinvio recettizio, ma - aggiungendo lo specifico inciso "qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi" - "ha fornito una autonoma regolamentazione e soppresso il precedente riferimento alle gravi incongruenze".

La modifica, inoltre, aveva carattere (non di interpretazione autentica ma) innovativo, che si evincerebbe "in maniera del tutto chiara, dal riferimento espresso alle 'modificazioni' apportate dalla stessa alla disposizione di cui all'art. 10, comma 1, della Legge cit., nonché dalla considerazione che il disposto di cui alla Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23, ha introdotto un

presupposto diverso degli avvisi di accertamento, costituito dal mero divario, a prescindere dalla sua gravità, tra dichiarato e risultanze degli studi di settore".

Da tutto ciò, la legittima emissione, a far data dal 1° gennaio 2007, di avvisi di accertamento in base al "mero divario tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dagli studi di settore, qualunque sia l'entità di tale difformità".

- 4.2. Il diverso orientamento (Cass. n. 8854/2019) trae spunto dalla sentenza della Corte di Giustizia del 1° novembre 2018, in causa, C-648/16, Fontana, relativa all'IVA (che ha ritenuto legittima la ripresa sugli studi di settore in presenza di gravi divergenze purché "tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonché del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta"), e, sostanzialmente, si articola su due argomenti: a) da un lato la decisione della CGUE si fonda - anche sul principio di proporzionalità, principio che, però, non riguarda solo l'IVA ma investe pure le imposte dirette, sicché la statuizione della Corte UE deve ritenersi applicabile anche a queste ultime, "dovendosi considerare prioritaria la tutela del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.";
- b) la modifica della Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, ad opera della Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23, continua a richiamare l'intera formulazione del D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies, e, quindi, anche la necessità del requisito delle "gravi incongruenze", sicché non vi sarebbe stata alcuna abrogazione implicita del parametro normativo.
- **5.** Ritiene il collegio di condividere questa seconda soluzione ma in base ad un diverso percorso motivazionale.
- 6. Non appare pertinente né decisivo, in primo luogo, il richiamo alla sentenza della Corte di Giustizia 1° novembre 2018, in C-648/16, Fontana.
- 6.1. La sfera di competenza del diritto unionale, infatti, riguarda esclusivamente i tributi c.d. armonizzati e non anche i tributi non armonizzati (v. Cass. S.U. n. 24823 del 9 dicembre 2015), sicché il diritto unionale e le sentenze della Corte di Giustizia, che lo applicano, interpretandolo, non hanno alcuna efficacia vincolante nel diritto interno con riferimento alle imposte dirette e all'IRAP. Inoltre, la Corte di Giustizia risolve, con effetto erga omnes (v. Cass. n. 5381 del 3 marzo 2017; Cass. n. 22577 del 11 dicembre 2012), questioni interpretative attinenti all'applicazione del diritto unionale e non già questioni riconnesse all'applicazione

del diritto interno, la cui interpretazione spetta al giudice nazionale (v. Cass. n. 20708 del 22 settembre 2006; Cass. n. 11125 del 15 maggio 2007).

Infine, la stessa portata della decisione in oggetto non sembra correttamente intesa: la Corte di Giustizia, infatti, si limita ad affermare che una normativa interna che applichi gli studi di settore in presenza di gravi incongruenze non è in contrasto con il principio di proporzionalità, mentre non si preoccupa - il profilo resta estraneo - di valutare se sia o meno compatibile con il diritto UE anche la diversa ipotesi di una normativa che non contempli la sussistenza di gravi incongruenze (riconnessa, peraltro, ad una particolare procedura che implica il necessario contraddittorio con il contribuente).

**6.2.** Ne deriva che la richiamata decisione è applicabile solo all'IVA e non è idonea ad incidere sull'interpretazione del diritto interno.

Con la prospettazione evidenziata, del resto, si verrebbe a far dire alla Corte di Giustizia più di quanto da essa affermato: quello che rileva - e in ciò si radica la portata del principio di proporzionalità - è che il contribuente possa esercitare con pienezza il suo diritto senza che il livello della prova debba essere particolarmente elevato.

L'intervento della Corte di Giustizia, pertanto, assume, in realtà, solo un valore di *occasio*, quale momento diretto a provocare (o rinnovare) una più ampia riflessione.

- 7. La questione, dunque, va apprezzata alla luce del diritto interno.
- **7.1.** A tal fine appare opportuno partire dalla sentenza delle Sezioni Unite civili n. 26635 del 18 dicembre 2009, con cui è stata fornita una lettura complessiva e articolata della disciplina degli studi di settore.
- 7.2. Le Sezioni Unite, oltre ad individuare il contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione quale "indefettibile momento" poiché è esso "che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri", nonché agli "accertamenti fondati sugli studi di settore", e dal quale "possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la 'presunzione' indotta dal rilevato scostamento del reddito", hanno preso in esplicita considerazione la disciplina via via modificata, fino a quel momento, degli studi di settore, ivi compreso, in particolare, l'intervento del legislatore di cui alla Legge n. 296/2006.

Già il par. 8.1. della citata decisione, infatti, precisava che "di presunzione semplice parla espressamente la Legge n. 296/2006, art. 1, comma 14-bis (introdotto con il D.L. n. 81/2007, art. 15, comma 3-bis), a proposito degli indicatori di normalità economica (approvati con

D.M. 20 marzo 2007, modificato con D.M. 4 luglio 2007), che gli Uffici devono utilizzare per gli accertamenti da effettuare fino alla revisione degli studi di settore" che debbono essere "idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta".

Di seguito, al par. 8.2., le Sezioni Unite, in termini espliciti, affermavano:

"In buona sostanza, gli studi di settore ... rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello 'normale' in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante.

Lo scostamento non deve essere 'qualsiasi', ma testimoniare una 'grave incongruenza' (come espressamente prevede il D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies, comma 3, e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata ai rispetto del principio della capacità contributiva, la Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera espressa il requisito della gravità dello scostamento): tanto legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere 'corretti', in contraddittorio con il contribuente, in modo da 'fotografare' la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa 'incoerenza' con la 'normale redditività' delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato".

7.3. La Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, per come modificato dalla Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23, quindi, era già stato oggetto di diretta interpretazione da parte delle stesse Sezioni Unite, che si erano orientate per ritenere incluso anche nella nuova formulazione, in ragione "di una interpretazione costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva", il requisito delle "gravi incongruenze".

**7.4.** La sintetica ma chiara affermazione delle Sezioni Unite trova ampio riscontro nella stessa giurisprudenza costituzionale.

Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, infatti, le presunzioni legali sono costituzionalmente legittime in quanto si fondino sull'id quod plerumque accidit, ossia in ciò che, secondo le regole

d'esperienza, avviene nella normalità o generalità dei casi (v., tra le tante, Corte cost. n. 228/2014 sul D.P.R. n. 600/1973, art. 32, comma 1, n. 2, con riguardo ai prelievi bancari dei lavoratori autonomi; Corte cost. n. 120/2020 in tema agevolazione tributaria sull'imposta di successione a favore dei soli figli e non del coniuge con riguardo al passaggio generazionale dell'azienda; Corte cost. n. 15/2021 in tema di presunzione a favore del più anziano dei figli nella successione nei masi chiusi).

Orbene, gli studi di settore, come pacificamente riconosciuto, non sono null'altro che una elaborazione statistica rispetto alla quale come per qualsiasi parametro statistico - è fisiologico, proprio secondo le normali regole di esperienza, uno scostamento tra dati effettivi e coefficienti presuntivi.

Ne deriva che considerare, come elemento in grado di attivare un accertamento, un qualsiasi scostamento equivarrebbe imporre una regola in contrasto con le stesse regole d'esperienza e, in conclusione, come precisato dalle Sezioni Unite, trasformare gli studi di settore da "mezzi di accertamento in mezzo di determinazione del reddito".

8. Una attenta analisi dei complessivi interventi del legislatore, in ispecie del 2006, e dei dati normativi coinvolti, peraltro, dà pieno riscontro all'autorevole esegesi operata dalle Sezioni Unite.

**8.1.** Nell'ambito soggettivo originario di applicazione degli studi di settore - ossia, quello introdotto con il testo della Legge n. 146/1998, art. 10 - erano comprese: - le imprese in regime di contabilità semplificata (art. 10, comma 1);

- le imprese in regime di contabilità ordinaria per opzione e gli esercenti le arti e le professioni: per queste categorie, peraltro, erano previste modalità applicative differenti (ossia, solo se i risultati erano non congrui per due annualità su tre consecutive) (art. 10, commi 2 e 3);

- le imprese in regime di contabilità ordinaria per obbligo, infine, erano soggette all'applicazione degli studi di settori nel caso in cui la contabilità fosse risultata inattendibile (art. 10, commi 2 e 3).

8.2. La Legge n. 311/2004, art. 1, comma 409 (Finanziaria per l'anno 2005), peraltro, unificò (con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004) il trattamento dei soggetti in contabilità per opzione e per obbligo, cui venne estesa l'applicazione generalizzata della ricostruzione reddituale sugli studi di settore secondo la regola, su evidenziata, del "due su tre", salva la possibilità di farvi ugualmente ricorso, anche per la singola annualità, in relazione a situazioni di significativa incoerenza rispetto ad appositi indici di natura economica, finanziaria, patrimoniale, individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia

delle entrate, sentito il parere della Commissione di esperti (art. 10, comma 2).

**8.3.** Su questo assetto intervenne il legislatore del 2006. In particolare, con il D.L. n. 223/2006, art. 37, comma 2, lett. a), vennero abrogati della Legge n. 146/1998, art. 10, i commi 2 e 3, cui era espressamente collegata l'applicazione degli studi di settore per le imprese in contabilità ordinaria e che prevedevano, come rilevato, le specifiche modalità di impiego dello strumento.

Per effetto di questo intervento l'accertamento mediante studi di settore venne generalizzato ad ogni ipotesi di impresa in contabilità ordinaria e, anzi, ad ogni tipo di contabilità adottato, anche a prescindere dal riscontro di una pluralità di periodi d'imposta (secondo la regola del "2 su 3") restando sufficiente lo scostamento anche per un singolo periodo d'imposta. Le originarie previsioni di cui ai commi 2 e 3 - nella formulazione anteriore abrogata - disponevano:

"2. Nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, la disposizione del comma 1, trova applicazione quando in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi di imposta. La disposizione del comma 1 trova applicazione in ogni caso nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinarla, anche per effetto di opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito il parere della Commissione di esperti di cui al comma 7".

"3. Indipendentemente da quanto previsto al comma 2, nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, l'Ufficio procede ai sensi del comma 1, quando dal verbale di ispezione, redatto ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, e successive modificazioni, risulta motivata l'inattendibilità della contabilità ordinaria in presenza di gravi contraddizioni o l'irregolarità delle scritture obbligatorie ovvero tra esse e i dati e gli elementi direttamente rilevati in base ai criteri stabiliti con il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570".

A fronte della soppressione di queste norme, tuttavia, era rimasto immutato dell'art. 10, comma 1, che continuava a far generico riferimento ai "contribuenti con periodo d'imposta pari a dodici mesi" (e, dunque, apparentemente ai soli soggetti determinati in relazione al

D.P.R. n. 600/1973, art. 18), formulazione non più coerente con il nuovo assetto.

Va sottolineato, sul punto, del D.L. n. 223/2006, medesimo art. 37, comma 2, lett. b) e c), avevano altresì rettificato dell'art. 10, i commi 3-bis e 4 - univocamente riferibili alle ipotesi di imprese in contabilità ordinaria e agli altri soggetti ivi considerati - eliminando i riferimenti ai commi 2 e 3 (abrogati) e sostituendoli con il rinvio al comma 1 della stessa norma.

8.4. La discrasia, o comunque il carente coordinamento del testo normativo in dipendenza delle abrogazioni operate, trovava di lì a breve la necessaria composizione con la Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23, che, infatti, eliminava la locuzione "con periodo d'imposta pari a dodici mesi" e riproduceva il riferimento, generale, allo scostamento in relazione agli studi di settore già presente nelle norme abrogate, sicché la locuzione contenuta nella norma diveniva quella, nota, "sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi".

8.5. In altri termini, la diversità di formulazione dell'art. 10, comma 1, cit. derivante dalla modifica di cui alla Legge n. 296/2006, non individuava un diverso tessuto normativo, né evocava una autonoma determinazione dei presupposti per l'applicazione degli studi di settore ma assolveva solo ad esigenze di coordinamento, di semplificazione e di sintesi in dipendenza del nuovo contesto di riferimento, immutata la regolamentazione sostanziale di cui al D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies.

8.6. Non a caso, del resto, la stessa Agenzia delle entrate, nella immediatezza delle novelle del 2006, con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 aveva affermato che la modifica della Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, operata dalla Legge n. 296/2006, art. 1, comma 23, lett. b), non aveva in nulla mutato la portata della disciplina e la valenza probatoria degli studi di settore, assumendo valore l'intervento in funzione di coordinamento normativo ("La modifica normativa relativa alla Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, prevista dall'art. 1, comma 23, lett. b, della Legge finanziaria 2007 è correlata alla abrogazione, effettuata ad opera del D.L. n. 223/2006, del citato art. 10, comma 2, e ribadisce, ancora una volta, la valenza probatoria degli studi di settore quale presunzione relativa, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza").

**9.** Le conclusioni raggiunte trovano ulteriore riscontro in una prospettiva di sistema nel quadro delle metodologie di accertamento esperibili dall'Ufficio.

**9.1.** Come è noto, il legislatore ha introdotto, nel tempo, una molteplicità di procedure di accertamento, che vanno, tra l'altro, dalle procedure di accertamento formale automatizzate (D.P.R. n. 600/1973, artt. 36-bis e 36-ter; D.P.R. n. 633/1972, artt. 54-bis ss.), all'accertamento sintetico, all'accertamento analitico (contabile, analitico-induttivo e induttivo puro o extracontabile), all'accertamento mediante gli studi di settore.

Ogni metodologia si fonda su presupposti specifici individuati dalla legge in relazione alla variabilità delle situazioni e la cui sussistenza assicura la legittimità dell'accertamento.

L'accertamento analitico (contabile per le imprese) investe, in termini appunto analitici, la generalità delle voci attive e passive dichiarate dal contribuente e, quindi, rinviene nelle stesse modalità di esperimento la sua legittimazione formale.

Negli altri casi, invece, la ricorrenza di particolari condizioni (es. l'omessa presentazione della dichiarazione per l'accertamento induttivo c.d. puro) giustifica e legittima l'avvio della procedura di accertamento.

**9.2.** Alcune tipologie di accertamento traggono i loro presupposti di attivazione da una base statistica e presuntiva.

L'accertamento sintetico per le persone fisiche (D.P.R. n. 600/1973, art. 38), in particolare, può anche essere fondato "sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza" sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali (di volta in volta vigenti) (c.d. redditometro). Tuttavia, la determinazione sintetica del reddito è consentita purché il reddito complessivo accertabile ecceda rispetto a quello dichiarato - ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 38, comma 6, come riformulato dal D.L. n. 78/2010, art. 22, comma 1 - di almeno un quinto (anteriormente era previsto il limite di un quarto).

Tale scelta si fonda sull'evidente ragione che, proprio in relazione alla genesi probabilistica della ripresa (e salva, successivamente al 2010, l'attivazione del contraddittorio D.P.R. n. 600/1973, ex art. 38, comma 7, introdotto dal D.L. n. 78/2010, art. 22, comma 1), è necessario che lo scostamento si ponga al di sopra di una determinata soglia.

In mancanza di questo divario, dunque, resta esclusa la possibilità di un accertamento sintetico, ferma la possibilità per l'Amministrazione di operare con altri strumenti. L'accertamento in base agli studi di settore costituisce, a sua volta, come evidenziato, un metodo di accertamento extracontabile che si fonda sul calcolo dei ricavi presunti dall'impresa in base alla probabilità statistica

in relazione ad una pluralità di parametri qualitativi, quantitativi e territoriali, ossia su un metodo statistico e informatizzato.

Il presupposto del "grave scostamento", previsto dal D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies, assolve, allora, alla stessa funzione poiché individua l'originario presupposto impositivo, al di sotto del quale, il metodo non è applicabile e l'avviso è invalidamente emesso, ferma, anche qui, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria del ricorso, in tali situazioni, ad ulteriori strumenti di accertamento. Ne deriva, allora, che ritenere che un qualsiasi scostamento sia idoneo a legittimare l'avvio e l'emissione di un accertamento su studi di settore significa introdurre una criticità strutturale di sistema, sì da far ritenere una simile opzione interpretativa - anche sotto questo versante - irragionevole.

**9.3.** È opportuno precisare, per completezza, che l'accostamento tra le due ipotesi ora considerate non deve far trascurare le rilevanti differenze esistenti tra di esse, di impatto significativo rispetto alla fattispecie normativa qui in esame.

Nel primo caso (accertamento sintetico), infatti, il legislatore ha cristallizzato, in termini rigidi, l'entità dello scostamento che consente il ricorso alla procedura.

Nel secondo (accertamento su studi di settore), il legislatore ha invece introdotto una clausola generale, caratterizzata da margini di variabilità, sicché la locuzione "gravi incongruenze", il cui apprezzamento in fatto è riservato al giudice di merito, ancorché ancorata ad un divario necessariamente di carattere quantitativo tra dichiarato e accertato, non si traduce, in via automatica, nella determinazione di una percentuale di scostamento fissa e predeterminata, neppure all'interno di un qualche *range*, non previsto dalla disciplina.

10. Va quindi affermato il seguente principio di diritto: "in tema di accertamento su studi di settore, il requisito della 'grave incongruenza' di cui al D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies, comma 3, conv. con mod. dalla Legge n. 427/1993, costituisce presupposto impositivo necessario per gli avvisi di accertamento su di essi fondati, senza che assuma rilievo, per gli avvisi notificati successivamente al 1° gennaio 2007, la modifica della Legge n. 146/1998, art. 10, comma 1, operata con la Legge n. 296/ 2006, art. 1, comma 23, in quanto priva di portata innovativa e diretta ad assicurare, secondo una interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata, una funzione di mera semplificazione e coordinamento normativo attesa l'abrogazione del medesimo art. 10, dei commi 2 e 3, ad opera del D.L. n. 226/2006, art. 37, comma 2, lett. b), e l'estensione dell'applicabilità della tipologia di accertamento a prescindere dalla contabilità adottata".

- 11. Alla luce dei principi esposti, dunque, è infondata la denunziata violazione di legge.
- 11.1. La CTR, con una articolata analisi sui diversi indici di coerenza (uno solo dei quali risultava fuori dal range di confidenza), ha infatti ritenuto esiguo lo scostamento "tra i ricavi dichiarati e quelli accertati, in rapporto al volume di affari, che nel caso in esame è pari al 6% circa se riferito al 'minimo ammissibile' previsto dallo studio di settore ed al 4% se riferito al ricavo 'minimo ammissibile", da cui la conseguenza che detti elementi "non erano utili a dimostrare l'antieconomicità di gestione aziendale e non potevano costituire il presupposto per l'individuazione dei maggiori ricavi accertati".

Il giudice d'appello, dunque, ha escluso la sussistenza delle gravi incongruenze e, quindi, dei presupposti per il legittimo ricorso alla procedura fondata sugli studi di settore.

- 11.2. E' invece inammissibile la doglianza sull'entità dello scostamento e sulla sua specifica considerazione, che attinge l'accertamento in fatto operato dalla CTP, sul dato percentuale alla luce del complesso degli elementi fattuali relativi all'attività d'impresa.
- 11.3. Da quanto sopra, infine, deriva l'inammissibilità per carenza d'interesse del profilo relativo all'affermazione della CTR per cui l'Agenzia avrebbe dovuto fornire ulteriori elementi indiziari.
- 12. Il terzo motivo, infine, è parimenti inammissibile sia in relazione al rigetto del secondo motivo, sia per difetto di specificità per l'omessa riproduzione e indicazione degli atti e documenti, la cui considerazione sarebbe stata omessa dalla CTR.
- 13. Passando al ricorso NRG 2435/2016, avente ad oggetto gli atti di contestazione e irrogazione delle

sanzioni relative alla medesima ripresa per il 2003, i contribuenti lamentano, con tre motivi, la violazione dell'art. 174 c.p.c. e art. 435 c.p.c., comma 1, per essere stato il relatore della decisione della CTR sostituito dal Presidente del collegio dopo la discussione (primo motivo), la violazione del D.Lgs. n. 546/1992, art. 36, sulla mancata riunione al parallelo giudizio relativo all'atto di accertamento (secondo motivo), nonché la violazione del D.Lgs. n. 472/1997, artt. 2, 7, 11 (terzo motivo).

- 13.1. Il definitivo annullamento dell'atto impositivo, tuttavia, determina il consequenziale venir meno anche delle sanzioni (irrogate in relazione alla pretesa sostanziale), sicché, decidendo sul ricorso, assorbite le doglianze, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, va accolto l'originario ricorso dei contribuenti.
- 14. L'esistenza di un contrasto negli orientamenti della Corte giustifica l'integrale compensazione delle spese di legittimità per entrambi i giudizi, nonché di quelle relative alle fasi di merito quanto al ricorso NRG 2435/2016.

#### P.Q.M.

La Corte, previa riunione del ricorso NRG 2435/2016 al ricorso NRG 23886/2014, rigetta il ricorso NRG 23886/2014; decidendo sul ricorso NRG 2435/2016, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti con riguardo agli atti di contestazione.

Compensa integralmente le spese di legittimità per entrambi i ricorsi e, quanto al ricorso NRG 2435/2016, compensa altresì le spese relative alle fasi di merito.

# Punti fermi sugli studi di settore e (parziali) sbandate sulla rilevanza dei principi eurounitari in tema di accertamenti induttivi

di Lorenzo Lodi (\*)

La Corte di cassazione, con sentenza n. 25859/2022, fa il punto sulla corretta individuazione dei presupposti dell'accertamento basato sugli studi di settore, strumento di ricostruzione presuntiva degli imponibili che, proprio in fase di dismissione, mostra di essere stato bene assorbito dalla giurisprudenza - che da tempo lo ha inquadrato come "sistema di presunzioni semplici", non utilizzabile per l'accertamento senza previo contraddittorio - e dalla prassi degli Uffici, che lo utilizzano principalmente per la selezione delle posizioni oggetto di verifica. La sentenza si segnala in quanto molto bene argomentata e offre lo spunto per alcune minime annotazioni su accertamento induttivo e contraddittorio.

<sup>(\*)</sup> Avvocato, partner Studio Magnani Marongiu Dominici e associati

La sentenza n. 25859/2022 della Corte di cassazione si segnala per la meticolosa ricostruzione delle fonti e della giurisprudenza in materia di studi di settore; strumento accertativo in fase di superamento (1), ma oggetto, negli ultimi tempi, di numerose pronunce di legittimità (2).

La decisione si concentra, in particolare, sulla questione relativa al presupposto delle "gravi incongruenze" fra il reddito accertato in base allo studio di settore e quello dichiarato dal contribuente, che la Corte giustamente inquadra - in base a solidi argomenti interpretativi - quale elemento essenziale del meccanismo in questione, così superando quella giurisprudenza che, in base a una lettura superficiale delle previsioni di legge, lo aveva ritenuto abrogato.

#### II caso

L'Agenzia delle entrate invia, ad una S.a.s. esercente attività d'impresa, un questionario contenente una richiesta di esibizione di documenti (3), che la contribuente sostiene di non avere mai ricevuto e al quale pertanto non risponde (4). L'Ufficio emette, così, un accertamento (5) nel quale i maggiori imponibili dell'impresa sono ricostruiti in base allo studio di settore, senza passare attraverso la fase di contraddittorio, notoriamente obbligatoria per accertamenti di questo genere (6), ma in questo caso legittimamente omessa, visto che l'art. 39, comma 2, lett. d-bis) del D.P.R. n. 600/1973 consente l'accertamento induttivo "puro" (effettuabile "sulla base dei dati

e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza" e quindi anche in base agli studi di settore) altresì "quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti" all'esibizione di documenti.

Ciò premesso, è interessante notare da subito che, sul punto, la sentenza osserva che "i contribuenti non hanno sollevato alcuna obiezione in punto di contraddittorio endoprocedimentale, quanto all'applicazione degli studi di settore, giustificandosi l'emissione del successivo avviso ancorato ai soli *standards* proprio per l'inerte condotta della parte a fronte delle richieste dell'Ufficio".

L'affermazione, almeno sulla base dei dati a disposizione, merita qualche precisazione.

La richiesta di esibizione di documenti, unico atto che risulta essere stato inviato dall'Amministrazione al contribuente, non dà vita ad alcun "contraddittorio endoprocedimentale", il quale non può che avere ad oggetto precise contestazioni, sulle quali il contribuente possa prendere posizione e controbattere.

Il contraddittorio, quindi, può seguire una richiesta di esibizione di documenti, ove sulla base degli stessi l'Agenzia effettui dei rilievi, rediga un processo verbale di constatazione, da consegnare al contribuente (ex artt. 24 della Legge n. 4/1929 e 12, comma 7, dello Statuto del contribuente) e il contribuente decida di parteciparvi. Ancora diverso è, poi, il contraddittorio relativo agli studi di settore, da attivarsi ex art. 10, comma 3-bis della Legge n. 146/1998, con un invito ai

<sup>(1)</sup> Art. 9-bis del D.L. n. 50/2017.

<sup>(2)</sup> Sul guale si vedano in dottrina Gallo, "Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo", in Rass. trib., 2000, pag. 1495; Id., "Ancora sulla questione reddito normale - reddito effettivo: la funzione degli studi di settore", in Giur. imp., 2000, pag. 481; Tosi, Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale, Milano, 1999; Fantozzi, "Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa", in Perreone -Berliri (a cura di), Diritto tributario e Corte costituzionale, Napoli, 2006, pag. 383; Basilavecchia, "Studi di settore, contraddittorio, accertamento", in Dir. prat. trib., 2010, II, pag. 10233; Ficari, "Sulla metamorfosi degli studi di settore: profili sostanziali", in Rass. trib., 2008, pag. 1558; Id., "Ancora equivoci e incertezze sulle concrete applicazioni degli studi di settore", in Corr. Trib., 2010, pag. 2514; ld., Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore, Torino, 2008, passim; ld., Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Milano, 2018, pag. 97 ss.; Versiglioni, Prova e studi di settore, Milano, 2007; Giorgi, "L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova", in Rass. trib., 2001, pag. 659 ss.; Garbarino, "Aspetti processuali degli studi di settore", in Rass. trib., 2002, pag. 226;

Beghin, "Illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle 'gravi incongruenze' previste dall'art. 62-sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione statistico probabilistica degli studi di settore", in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, pag. 452; Id., "Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva", in *Corr. Trib.*, 2007, pag. 1973; Id., "I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore", in Falsitta, *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Padova, 2010, pag. 709 ss.

<sup>(3)</sup> Ex art. 32, comma 1, nn. 3 e 4 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 1, nn. 3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>(4)</sup> La ricostruzione del fatto è molto scarna; qualche dato in più si trae da Cass. civ. 1° giugno 2021, n. 15180, emessa nella medesima vertenza e avente a oggetto la riunione delle controversie riguardanti gli accertamenti di società e soci.

<sup>(5)</sup> Uno nei confronti della società e altri, separati accertamenti ai soci, per i maggiori redditi imputati per trasparenza (ex art. 6 del T.U.I.R. e 40, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973). I relativi procedimenti vengono poi riuniti e decisi con la pronuncia in oggetto.

<sup>(6)</sup> Exart. 10, comma 3-bis, della Legge 8 maggio 1998, n. 146.

sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, e avente ad oggetto la ricostruzione effettuata in base agli studi stessi.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate ha senz'altro operato nei limiti di legge, perché, a fronte della mancata risposta a una richiesta di esibizione di documenti, è legittimo l'accertamento induttivo; e il contribuente non avrebbe potuto eccepire alcunché, con riguardo all'omessa attivazione del contraddittorio. È altrettanto vero che la stessa legge non impediva alla stessa Amministrazione di procedere in tal senso, prima di emettere un accertamento basato in via esclusiva su uno studio di settore. Atto dal quale il contribuente, nel caso di specie, si è difeso, vedendo accolte in appello le proprie argomentazioni, visto che la Commissione tributaria regionale esclude che nella specie vi fossero le "gravi incongruenze" fra i ricavi accertati e quelli dichiarati che la legge richiede (7).

# Inutilizzabilità dei documenti richiesti in fase di verifica

Col proprio ricorso nanti la Corte di cassazione, l'Agenzia contesta innanzitutto che il contribuente potesse difendersi allegando i documenti non consegnati in fase di verifica, alla luce della regola che ne preclude l'utilizzo a difesa, per il caso di mancata risposta agli inviti (8).

Il motivo è respinto in quanto non autosufficiente, non avendo l'Agenzia dimostrato che nel relativo invito - la cui notificazione non è in discussione - fosse presente l'informativa riguardante le conseguenze della mancata risposta: la

citata preclusione all'utilizzo dei documenti a difesa opera, infatti, solo con riguardo ai documenti specificamente richiesti dall'Amministrazione e, appunto, solo ove il contribuente sia stato avvertito delle conseguenze della mancata ottemperanza al medesimo (9).

# L'accertamento in base agli studi di settore e le "gravi incongruenze"

La Corte passa così ad affrontare in modo approfondito la questione riguardante i presupposti di legittimità dell'accertamento fondato sugli studi di settore (10), avendo l'Agenzia impugnato la sentenza nella parte in cui ha escluso le "gravi incongruenze" tra ricavi dichiarati e accertati, sulla base di una valutazione - apparentemente di tipo meramente quantitativo.

In particolare, la Corte prende posizione (11) sul contrasto giurisprudenziale sorto a seguito della modifica dell'art. 10 della Legge n. 146/1998 con l'art. 1, comma 23 della Legge n. 296/2006, col quale si è previsto che "gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62-sexies ... sono effettuati nei confronti dei contribuenti con le modalità di cui al presente articolo qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi".

Siccome l'art. 62-sexies, richiamato in tale disposizione, prevede che gli accertamenti analitico-induttivi ex art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 "possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i

<sup>(7)</sup> Art. 62-sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993

<sup>(8)</sup> Art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973; art. 51, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>(9)</sup> Giurisprudenza granitica (v. da ultimo Cass. civ. 29 aprile 2022, n. 13494; Cass. civ. 7 febbraio 2022, n. 3770; Cass. civ. 25 novembre 2021, n. 36564) e coerente con la chiara previsione dell'art. 32 cit., che dopo aver previsto la preclusione dispone che "di ciò l'Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta". Sulle complesse questioni scaturenti da questa regola si vedano gli spunti di Marcheselli, "Buona fede del contribuente, obblighi di cooperazione nella fase amministrativa e diritto al silenzio: tempesta in arrivo dalle Corti internazionali", in *Rivista telematica di diritto* tributario, 24 marzo 2021 e di Basilavecchia, "Rigidità altalenante della Cassazione sulle preclusioni nell'accertamento tributario", in *Corr. Trib.*, 2019, pag. 775. Più in generale Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, 2001, pag. 447 ss.; Salvini, "La 'nuova'

partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)", in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 13 ss.; Menti, "L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione", in *Dir. prat. trib.*, 2013, pag. 240 ss.; Trivellin, "Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'Ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo", in *Rass. trib.*, 2012, pag. 736; Tundo, "Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente", in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 1265.

<sup>(10)</sup> Ai parr. 3.1. e seguenti della pronuncia.

<sup>(11)</sup> In ciò confermando diversi suoi precedenti: v. Cass. civ. 27 giugno 2022, n. 20608; Cass. civ. 29 aprile 2022, n. 13701; Cass. civ. 18 febbraio 2022, n. 5286; Cass. civ. 4 novembre 2021, n. 31673; Cass. civ. 24 giugno 2021, n. 18249; Cass. civ. 24 maggio 2021, n. 14153; Cass. civ. 17 febbraio 2021, n. 4242; Cass. civ. 23 giugno 2020, n. 12304.

compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili ... dagli studi di settore", la previsione, con norma posteriore, dell'attivabilità dell'accertamento de quo ogniqualvolta vi sia uno scostamento tra il dato dello studio di settore e il dichiarato ha portato la giurisprudenza, in una prima fase, a ritenere che, a decorrere dall'entrata in vigore della modifica legislativa, fosse sufficiente "a giustificare l'applicazione dello studio di settore ... qualsiasi scostamento", essendo stato appunto implicitamente abrogato (per incompatibilità) il requisito delle "gravi incongruenze" (12). Tesi, a parere di chi scrive, insostenibile e frutto di una lettura superficiale delle disposizioni considerate.

La disciplina successiva, infatti, non appare incompatibile con quella previgente: nell'ambito di un provvedimento che disciplina le modalità di applicazione di tale strumento accertativo, la prima prevede, sì, l'attivabilità dell'accertamento tramite studi di settore quando l'ammontare da questi determinato è superiore al dichiarato, ma non esclude affatto che continui a richiedersi l'esistenza di "gravi incongruenze", come previsto in una disposizione, fra l'altro, richiamata espressamente. Non vi è stata, pertanto, abrogazione per incompatibilità, come invece sostenuto dalla giurisprudenza richiamata.

Il punto è colto appieno dalla pronuncia in commento, attraverso un'apprezzabile disamina delle modifiche normative via via succedutesi in materia (caratterizzate - come purtroppo sempre più spesso accade - da approssimazione e scarso coordinamento) (13), alla luce delle quali la Corte conclude, in modo ineccepibile, che il "nuovo" art. 10 della Legge n. 146/1998 "non individua un diverso tessuto normativo, né evoca una autonoma determinazione dei presupposti

per l'applicazione degli studi", lasciando "immutata la regolamentazione sostanziale di cui al D.L. n. 331/1993, art. 62-sexies".

Il richiamo di quest'ultima disposizione nell'art. 10 della Legge n. 146/1998 ha, quindi, natura di vero e proprio rinvio recettizio (14), sì che essa è incorporata in quella introdotta e continua a disciplinare la fattispecie (15).

La conclusione ora richiamata è anche fondatamente sostenibile sul piano sistematico.

Lo strumento accertativo in questione - per giurisprudenza costante - dà luogo a "un sistema di presunzioni semplici", per la cui inferenza occorrono i requisiti di gravità, precisione e concordanza; nel senso che il fatto ignoto deve essere conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, di quello noto. Il che non è, come osservano i giudici, per il mero scostamento, che non dia luogo a "gravi incongruenze", dal risultato degli studi di settore, i quali "non sono null'altro che una elaborazione statistica rispetto alla quale come per qualsiasi parametro statistico - è fisiologico, proprio secondo le normali regole di esperienza, uno scostamento tra dati effettivi e coefficienti presuntivi".

# La sottovalutazione della giurisprudenza unionale

L'unico passaggio debole della sentenza in commento appare quello nel quale la Corte ritiene "non pertinente, né decisivo" quanto emergente dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, e in particolare dalla nota sentenza Fontana (16), la quale, proprio con riferimento alla disciplina italiana degli studi di settore, ha dichiarato che i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità non ostano a una tale

<sup>(12)</sup> Cass. civ. 29 dicembre 2016, n. 27322; la giurisprudenza in tal senso è sorprendentemente corposa: v. Cass. civ. 17 dicembre 2014, n. 26481; Cass. civ. 4 novembre 2016, n. 22421; Cass. civ. 25 maggio 2018, n. 13107; Cass. civ. 23 maggio 2018, n. 12710 e n. 12707; Cass. civ. 31 ottobre 2018, n. 27847; Cass. civ. 21 febbraio 2019, n. 5224.

<sup>(13)</sup> Si veda il lungo par. 8 della sentenza, cui si rinvia.

<sup>(14)</sup> Come del resto afferma espressamente la stessa Corte nella sentenza in commento

<sup>(15)</sup> Sul rinvio recettizio Guastini, "Teoria e dogmatica delle fonti", in Cicu e Messineo (diretto da), *Trattato di diritto civile*, Milano, 1998, pag. 662. La giurisprudenza della Corte

costituzionale ha chiarito a più riprese che il rinvio è recettizio "quando la volontà del legislatore di recepire mediante rinvio sia espressa oppure sia desumibile da elementi univoci e concludenti", non essendo sufficiente il solo richiamo testuale della fonte (Corte cost. 7 ottobre 2014, n. 250, ivi par. 7.2.; 3 maggio 2013, n. 80, ivi par. 4; 20 novembre 2014, n. 258, ivi par. 8; 10 luglio 2020, n. 144, ivi par. 5; 18 aprile 2019, n. 93, ivi par. 4.2). Elementi la cui esistenza nella specie è dimostrata dalla Cassazione.

<sup>(16)</sup> Sent. 1° novembre 2018, causa C-648/16, in *Corr. Trib.*, 2019, pag. 179 con nota di Centore, "Semaforo verde (ma lampeggiante) per l'accertamento induttivo IVA", pag. 174.

normativa, che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di "gravi divergenze" tra i redditi dichiarati e quelli stimati, di ricostruire induttivamente il volume d'affari del contribuente, a condizione che si permetta a quest'ultimo di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta.

La pronuncia della Corte di Giustizia è ritenuta irrilevante perché riguarda i soli tributi armonizzati, perché risolve una questione interpretativa "attinente all'applicazione del diritto unionale e non già ... del diritto interno" e perché comunque "si limita ad affermare che una normativa interna che applichi gli studi di settore in presenza di gravi incongruenze non è in contrasto con il principio di proporzionalità, mentre non si preoccupa - il profilo resta estraneo - di valutare se sia o meno compatibile con il diritto UE anche la diversa ipotesi di una normativa che non contempli la sussistenza di gravi incongruenze".

Argomenti svalutativi, questi, che appaiono piuttosto deboli: in primo luogo, infatti,

l'accertamento oggetto di controversia riguarda anche l'IVA, ossia appunto un "tributo armonizzato".

In secondo luogo, perché pare dimenticare che il giudice nazionale è tenuto a garantire la piena efficacia delle norme del diritto dell'Unione, all'occorrenza disapplicando le disposizioni interne contrastanti con lo stesso, come interpretato dalla Corte di Giustizia.

Infine, perché - come rilevato in passato dalla stessa Corte di cassazione in altre sentenze - "tale pronuncia, seppure riferita espressamente all'IVA, detta un principio di diritto applicabile anche alle imposte dirette, atteso che, in motivazione, la Corte di Giustizia, dopo aver fatto riferimento al principio di 'neutralità fiscale', proprio di tale specifica disciplina, si sofferma su quello di proporzionalità, che non è limitato all'IVA, ma riguarda anche le imposte dirette, dovendosi considerare la prioritaria tutela del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost." (17).

La pronuncia risulta comunque, nel suo complesso, davvero apprezzabile per meticolosità e attenzione al dato normativo, oltre a essere pienamente condivisibile nelle sue conclusioni.

#### Accertamento

# Anche i costi indeducibili fanno presumere la distribuzione ai soci di maggiori utili di società ristrette

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 25 agosto 2022 (24 maggio 2022), n. 25322 - Pres. Di Marzio - Rel. Penta (stralcio)

Accertamento - Società di capitali a ristretta base partecipativa - Maggiori utili accertati in capo alla società -Presunzione di distribuzione pro quota ai soci - Legittimità - Indebite deduzioni d'imposta - Rilevanza

La presunzione di attribuzione pro quota ai soci dei maggiori utili accertati in capo alla società di capitali a ristretta compagine sociale è legittima, non soltanto in caso di accertamento di maggiori ricavi societari, ma anche di indebite deduzioni d'imposta (minori costi).

#### Ritenuto in fatto

(Omissis)

#### Ritenuto in diritto

- 1. Con l'unico motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 39, lett. d), art. 83, T.U. n. 917/1986, e art. 2606 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; si sostiene che la CTR abbia errato nel non applicare la presunzione di distribuzione del maggior reddito delle società a ristretta base sociale al disconoscimento della variazione in diminuzione di cui all'art. 83 T.U.I.R.
- 2. Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, atteso che quest'ultimo contiene l'esposizione chiara ed esauriente dei fatti di causa, dello svolgersi della vicenda processuale nelle sue articolazioni, delle argomentazioni essenziali sulle quali si fonda la sentenza impugnata, ritualmente prodotta in giudizio, e sulle quali si chiede alla Corte di cassazione, nei limiti del giudizio di legittimità, una valutazione giuridica diversa da quella asseritamente erronea compiuta dal giudice di merito.
- 3. Il motivo è fondato.

In forza di un principio ribadito in più occasione dai giudici della Suprema Corte, l'accertamento di utili extracontabili in capo alla società di capitali a ristretta base sociale consente di inferire la loro distribuzione tra i soci in proporzione alle loro quote di partecipazione, salva la facoltà per gli stessi di fornire la prova contraria costituita dal fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano, invece, stati accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti

(cfr., tra le tante, Cass. n. 26248/2010, Cass. n. 8473/2014 e, da ultimo, Cass. n. 27049/2019). In particolare, si è precisato, che la presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale (Cass. 22 aprile 2009, n. 9519).

3.1. Ciò premesso, con riferimento alla determinazione del reddito, questa Corte insegna che "i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché quando essi siano 'fittizi' o 'indeducibili', scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi" (cfr. Cass. nn. 17959/2012 e 17960/2012). Ed ancora, secondo un più recente orientamento, "Tale principio, invero, trova applicazione nelle società a ristretta base partecipativa quando la società abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti, quindi indeducibili perché non documentati. In tale ipotesi, infatti, i costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla società, sicché il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell'esercizio è costituito da quello dichiarato con l'aggiunta però dei costi inesistenti. Tale reddito maggiorato, quindi, si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci. La situazione è analoga anche nel caso in cui il costo è indeducibile, per le più variegate ragioni (magari perché è stato violato il principio di competenza

D.P.R. n. 917/1986, ex art. 109, sicché la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il D.P.R. n. 917/ 1986, art. 99), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società. Anche in tali casi la società matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, la società ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle società a ristretta partecipazione" (cfr. Cass. n. 2224/2021).

La CTR, nel ritenere che i maggiori utili non contabilizzati della società a ristretta base potevano presumersi distribuiti ai soci solo in presenza di maggiori ricavi, ma non a causa di indebite deduzioni di imposta, non si è uniformata ai principi sopra esposti.

4. In accoglimento del ricorso, va cassata l'impugnata sentenza e la causa va rinviata alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

# Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel "nuovo" processo tributario di Filippo Dami (\*)

Con l'ordinanza n. 25322/2022, la Corte di cassazione torna a pronunciarsi sulla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili delle società di capitali a c.d. ristretta base partecipativa e lo fa richiamando, quale presupposto della propria decisione, il principio secondo cui l'accertamento (definitivo) di un maggior reddito non sottoposto a tassazione in capo ad un ente che presenta questa caratteristica consente all'Amministrazione finanziaria di presumerne la successiva ed occulta distribuzione agli stessi soci, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione. Nel caso di specie, peraltro, la rettifica originava dal disconoscimento della deducibilità di costi contabilizzati da parte della medesima società in quanto, secondo la Corte, ogni rettifica del reddito imponibile dichiarato da parte di quest'ultima si traduce in un utile distribuibile. Si tratta di una conclusione inaccettabile. Solo la dimostrazione circa l'esistenza di una ricchezza finanziaria acquisita a fronte di comportamenti illeciti sul piano fiscale può far supporre l'attribuzione di un dividendo "al nero". In questa prospettiva, una speranza sul superamento dell'improprio ma granitico orientamento espresso anche in questa vicenda sembra poter derivare dalla corretta declinazione dei principi sull'onere della prova espressi con la recente riforma del processo tributario. In disparte delle considerazioni circa l'essere i medesimi o meno innovativi, non v'è dubbio che gli stessi imporranno ai giudici, per come testualmente sono rappresentati nel nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, una minore disinvoltura nel giustificare la correttezza di simili pretese impositive.

Con l'ordinanza n. 25322/2022 (1) si arricchisce la (ormai copiosa) serie di pronunce nelle quali la Corte di cassazione si confronta con la legittimità delle pretese impositive fondate sulla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili delle società di capitali a c.d. ristretta base partecipativa, tali essendo, secondo la consolidata posizione interpretativa della stessa Corte, quelle caratterizzate

tributario?", in Riv. dir. trib., Suppl. on line del 17 novembre 2022 e, in precedenza, da P. Coppola, "Ancora sui costi indeducibili ma effettivi attribuiti per presunzione ai soci di società di capitali a ristretta base azionaria", ivi del 18 ottobre 2022.

<sup>(\*)</sup> Professore associato di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Siena

<sup>(1)</sup> Tale pronuncia è già stata oggetto di commento da parte di F. Rasi, "L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo

dalla presenza di un numero limitato di soci, che fa ritenere plausibile la sussistenza tra i medesimi di un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo sulle scelte gestionali e, quindi, anche sulla destinazione dei relativi risultati economici (2).

Segnatamente, il principio dal quale, anche nel caso di specie, i giudici prendono le mosse è quello per cui l'accertamento (definitivo) di un maggior reddito non sottoposto a tassazione in capo ad un soggetto collettivo che presenta questa caratteristica consente all'Amministrazione finanziaria di presumerne la successiva distribuzione agli stessi soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, fatta salva la possibilità da parte di questi ultimi di fornire la prova contraria, costituta dal fatto che tale utile non è stato loro attribuito, o perché estranei all'ipotizzato pactum sceleris (si pensi a chi è titolare di quote molto ridotte e magari è stato socio solo per poco tempo, senza far parte dell'organo amministrativo), ovvero perché si tratta di una ricchezza accantonata o reinvestita da parte dell'ente.

Nella vicenda oggetto dell'ordinanza in commento, l'utile "al nero" che l'Ufficio presumeva realizzato (e poi ripartito) non derivava, peraltro, dalla quantificazione di maggiori ricavi conseguiti dalla società, quanto dal disconoscimento della deducibilità di una parte dei costi che la stessa aveva sostenuto e contabilizzato. Non si tratta, in realtà, di una ipotesi nuova, essendo stata considerata in numerosi precedenti (dei quali, infatti, nel

testo della pronuncia, viene richiamato uno dei più recenti) (3) nei quali la stessa Corte già aveva affermato che è sufficiente una determinazione in sede accertativa di un imponibile fiscale superiore a quello dichiarato per configurare la presenza di una ricchezza acquisita oggetto della successiva, illecita spartizione (4).

A destare interesse è, semmai, il fatto che, nel caso di specie, questa conclusione viene giustificata da parte dei giudici con la precisazione per cui, in effetti, in entrambe le ipotesi (ovvero quando risultano accertati maggiori ricavi o disconosciuta la rilevanza dei costi) "la società matura un reddito di impresa di importo superiore a quello dichiarato" oggetto di potenziale trasferimento, in quanto, in ciascuna di queste situazioni, la medesima "ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato".

# L'errata assimilazione dell'imponibile fiscale alla ricchezza distribuibile

L'errore alla base di queste affermazioni è talmente evidente che, semplicemente, diventa incomprensibile la ragione per cui la Corte perseveri nel commetterlo. Riprendendo quanto, in dottrina, in tanti già hanno puntualmente

capitali a ristretta base tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni", in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, pag. 433 ss.; F. Rasi, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria. Profili ricostruttivi di un modello impositivo*, Padova, 2012; F. Paprella, "La presunzione di distribuzione degli utili nelle società di capitali a ristretta base sociale", in *Dir. prat. trib.*, 1995, pag. 453 ss.

(3) Trattasi di Cass. civ. n. 2224 del 2 febbraio 2021. In precedenza, anche Cass. civ. n. 17959 e n. 17960 del 19 ottobre 2012, nelle quali era stato affermato il principio per cui "i costi costituiscono un elemento importante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché, allorquando essi siano fittizi o indeducibili, scatta la presunzione che il medesimo è maggiore di quanto dichiarato, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilità o inesistenza di costi".

(4) In dottrina, per un commento critico di questa posizione, si vedano, in particolare, oltre agli Autori citati nella precedente nota 1, M. Beghin, "Gli utili da ristretta base partecipativa nelle torbide acque dei costi indeducibili", in *il fisco*, 2021, pag. 79 ss.; V. Ficari, "Presunzione di assegnazione di utili extrabilancio ai soci e imputazione di costi fittizi", in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 1054 ss.

<sup>(2)</sup> Quello in guestione è un orientamento ormai ampiamente radicato nella giurisprudenza di legittimità ed altrettanto ampiamente contestato da parte della dottrina, specie per i risvolti deteriori che spesso determina in ordine alla effettività delle difese che il contribuente raggiunto dai relativi atti impositivi è in grado di opporre. Tra i numerosi contributi al riguardo, senza pretesa di esaustività, ed anche per ulteriori riferimenti, cfr. P. Coppola, "La questione dell'onere della prova contraria (vincolata) in capo ai soci delle società a ristretta base azionaria", in Riv. dir. trib., Suppl. on line del 15 novembre 2021; M. Cedro, "In tema di accertamento nei confronti dei soci di redditi non dichiarati dalle società di capitali a ristretta base sociale: segnali di maggiore tutela per i soci", in Rass. trib., 2020, pag. 843 ss.; G. Consolo, "La presunzione giurisprudenziale di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base sociale alla luce del nuovo regime di tassazione dei dividendi per le persone fisiche non imprenditori", in Riv. dir. trib., Suppl. on line del 5 marzo 2019; A. Perrone, "Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili 'occulti' nelle società di capitali a ristretta base proprietaria", in Riv. dir. trib., 2014, pag. 575 ss.; A. Contrino, "Ancora sulla presunzione di distribuzione di utili occulti delle società di capitali a ristretta base partecipativa", in Rass. trib., 2013, pag. 1113 ss.; M. Beghin, "L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di

evidenziato (5), non si capisce, infatti, come possa confondersi la ricchezza monetaria generata dalla gestione di una società, con il reddito di impresa che la stessa è tenuta a dichiarare ai fini dell'assolvimento dei propri obblighi impositivi. La prima risolvendosi in disponibilità liquide accumulate grazie alle operazioni poste in essere, il secondo, rappresentando una grandezza esclusivamente numerica, espressione della contrapposizione tra le componenti positive e negative inerenti al programma imprenditoriale e riferite (secondo il principio di competenza economica e non di cassa) ad un determinato periodo di imposta.

Detto in altri termini, che auspico non appaiano inutilmente polemici: a) qualsiasi studente che pur da poco tempo approfondisca la ragioneria, sa perfettamente che l'utile di esercizio (ovvero l'importo, positivo, indicato nel c.d. ultimo rigo del conto economico) non è (o non necessariamente rappresenta) l'ammontare delle risorse finanziarie prodotte dalla (e disponibili per la) gestione sociale, b) così come, uno studente che abbia acquisito adeguate (e pur non particolarmente approfondite) nozioni di diritto commerciale, è ben consapevole del fatto che ai soci di una società che ha contabilizzato una perdita (o anche reiterate perdite) nel proprio bilancio, l'assemblea ben può distribuire un dividendo, perché lo preleva contabilmente dalle riserve disponibili (rappresentative di pregressi utili realizzati ma reinvestiti nel patrimonio sociale, non completamene "erosi" dalle perdite stesse) e, materialmente, dai propri conti correnti (sui quali la presenza di risorse monetarie prescinde dalla sussistenza di un risultato economico negativo), c) così come, dalla parte c.d. speciale dei corsi universitari di diritto tributario, lo stesso studente apprende che l'indeducibilità dei costi costituisce la conseguenza della loro "rilettura", cagionata dalla diversa prospettiva con la quale i medesimi (assunti prendendo le mosse dall'unico "binario" del conto economico civilistico) sono trattati nel settore di provenienza (improntato precipuamente alla misurazione del risultato di periodo, nella prospettiva prudenziale della tutela dell'interesse dei terzi), rispetto a quello impositivo (indirizzato, invece, alla necessità di assicurare una quantificazione oggettiva, in termini di capacità contributiva, della ricchezza effettivamente prodotta dall'attività economica). Ouel che voglio dire - ma che in molti, come detto, meglio di me, già hanno sottolineato (6) - è che, prima ancora sul piano fattuale che giuridico, si può parlare di utili occulti distribuibili ai soci solo quando si possa ritenere dimostrato che ci fosse, quale ineludibile presupposto di tale (ipotizzabile) conseguenza, del denaro giacente in cassa, frutto di una condotta fiscalmente illecita. Il che può avvenire solo quando sia stato accertato (anche, ovviamente, attraverso legittime ricostruzioni presuntive), o che la società aveva percepito corrispettivi non dichiarati (che integrano, infatti, un incasso non sottoposto a tassazione), oppure aveva contabilizzato costi per operazioni inesistenti (ai quali corrispondono transazioni che, nell'abbattere l'imponibile, simulano correlativamente una uscita finanziaria in realtà mai avvenuta).

Quando l'Amministrazione finanziaria abbia invece semplicemente individuato la indeducibilità di oneri realmente sostenuti (perché li ha considerati non inerenti o perché ai medesimi andava applicata una specifica disciplina che li privava di rilevanza ai fini impositivi o riferiva la medesima a periodi diversi da quello indicato dal soggetto passivo) parlare di utile occulto "distribuibile" è semplicemente impossibile, perché si tratta di fenomeni ai quali, lo si ripete consapevoli di essere pedanti, non corrisponde la disponibilità di denaro trasferibile ai soci (7).

<sup>(5)</sup> Oltre agli Autori citati nella precedente nota n. 4, si vedano le puntuali considerazioni e le corrette esemplificazioni rappresentate nella norma di comportamento n. 198/2017 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, intitolata "Attribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo a società di capitali con ristretta compagine sociale".

<sup>(6)</sup> Mi riferisco ai contributi già citati nelle precedenti note 1 e 5.

<sup>(7)</sup> Potrebbero farsi, al riguardo, numerosi esempi che confermano in termini immediati questa conclusione. Si pensi a quello, banale, della mancata applicazione da parte della società della percentuale di indeducibilità di un costo (ad esempio le spese telefoniche a fronte di una regolare fattura emessa dal gestore e che la società, al momento di calcolare il reddito di impresa abbia invece spesato integralmente), oppure a quello di un compenso di spettanza dell'amministratore dedotto nell'anno in cui lo stesso

# L'impropria assimilazione alla fattispecie legale delle società "trasparenti"

A ben vedere, l'unica ragione che potrebbe spiegare (ma non certo giustificare) questa posizione (tanto "granitica") dei giudici di legittimità è rappresentata dal fatto che gli stessi abbiano in mente una sorta di assimilazione assoluta tra la fattispecie in questione e quella della tassazione dei redditi prodotti in forma associata prevista nel nostro ordinamento dall'art. 5 del T.U.I.R. (8). In tali circostanze, infatti, ad essere automaticamente ribaltato sui soci, secondo il chiaro tenore letterale della norma, è il reddito del soggetto trasparente, ovvero l'imponibile espressione della ricchezza tassabile prodotta con l'esercizio dell'attività, la cui ripartizione pro quota tra i soci, per la correlata imposizione, prescinde completamente dalla sua percezione da parte degli stessi.

La differenza rispetto alla ipotesi della presunzione della distribuzione degli utili "occulti" della quale qui si discute è, tuttavia, palese. La fattispecie legale, come recentemente ha indicato la stessa Corte costituzionale (9) chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di tale assetto, declina, infatti, l'apprezzamento da parte dello stesso legislatore (espressione della sua discrezionalità) di quale debba essere il corretto centro di misurazione della capacità contributiva colpita dal prelievo, anche nella prospettiva di assicurare una stabilizzazione dello stesso a tutela dell'interesse generale alla corretta percezione da parte dello Stato alle entrate tributarie. Ed in tale ipotesi, la scelta (corretta secondo la stessa Consulta) dipende dalla sussistenza di quell'incondizionato potere dei soci medesimi nella definizione e nel controllo delle dinamiche di gestione dell'ente

collettivo, nonché nell'appropriazione dei suoi risultati (che agli stessi spettano "di diritto"), la quale fa ritenere che siano loro a realizzare direttamente il presupposto impositivo, cioè a possedere il (ossia ad avere la titolarità giuridica del) reddito tassabile.

Il che implica come qualsiasi successiva rettifica della ricchezza debba essere ai medesimi automaticamente ricondotta, essendo la società mero soggetto strumentale di accertamento dell'imponibile che sulla loro dichiarazione naturalmente (tanto nella fase "fisiologica" dell'adempimento spontaneo, quanto in quella "patologica" della rettifica) trasmigra ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, infatti computata secondo le regole della progressività proprie dell'IRPEF, come conseguenza della scelta legislativa di cui si è detto.

Diversamente, le società di capitali, in forza della loro individualità ed autonomia, sono esse stesse i centri di riferimento del rapporto tributario, tanto per la quantificazione dell'imponibile (rappresentativo della ricchezza prodotta dall'attività esercitata ad esse soltanto riferibile), quanto per la sua tassazione, mentre i soci rilevano solo come possibili destinatari del risultato finale di tale ricchezza che, quando prelevata, rappresenta, ai fini impositivi, la remunerazione del loro investimento, sottoposta, per questa, ad una nuova ed ulteriore tassazione (come, per l'appunto, reddito di capitale). Insomma, una diversità di apprezzamento nel modo di realizzazione del presupposto che dipende dalla valutazione di come, sul piano giuridico e fattuale, la struttura intermedia per l'esercizio dell'impresa risulta essere organizzata e gestita.

Prendendo le mosse da questa ricostruzione sistematica, emerge la ragione per cui non è giustificabile la

risulta maturato, anziché in quello in cui viene pagato. Sono entrambe situazioni nelle quali certamente - e per utilizzare le stesse parole della Corte nel caso di specie - "la società matura un reddito di impresa di importo superiore a quello dichiarato", ma è ovvio che alle medesime non corrisponde una disponibilità monetaria, non essendo in tali casi (e molti altri simili se ne potrebbero, come detto, fare) in discussione il sostenimento dell'onere e, quindi, l'avvenuta decurtazione reddituale e (se pagati) monetaria dell'impresa. Insomma, si tratta di casi, non c'è una cassa "occulta" da spartirsi, perché l'onere c'è stato e semplicemente ciò che è in discussione è come lo stesso andasse trattato ai fini fiscali.

(8) Cui si collega anche la fattispecie (opzionale) che, a precise condizioni, può riguardare, con i medesimi effetti, determinate società di capitali secondo le previsioni recate dagli artt. 115 e 116

dello stesso T.U.I.R. Si tratta di una riflessione già sviluppata anche da F. Rasi, "L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?", op. cit.

(9) Trattasi di Corte cost. 17 settembre 2020, n. 201, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 3/2021 con commento di P. Boria, "La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone", pag. 215 ss. Se ne vedano, tra gli altri, anche i commenti di L. Castaldi, "La Corte costituzionale tra redditi societari, redditi prodotti in forma associata ed esigenze di contrasto all'evasione fiscale", in *Giur. cost.*, 2020, pag. 2329 ss. e F. Rasi, "La definitiva assoluzione della tassazione 'indipendentemente dalla percezione' nell'art. 5 T.U.I.R.?", in *Rass. trib.*, 2021, pag. 641 ss.

conclusione per cui una qualsiasi rettifica dell'imponibile di una società di capitali può, se la sua base proprietaria è "ristretta", tradursi in un maggior imponibile del socio. La ristrettezza dei partecipanti legittima correttamente la supposizione che tra i medesimi esista quella complicità che porta a ripartirsi una ricchezza monetaria frutto dell'evasione, ma non può portare a destrutturare il meccanismo di tassazione che caratterizza la fattispecie nella quale quest'ultima si è manifestata.

Detto in altri termini, la dimensione ridotta della compagine giustifica solo l'idea che i soci abbiano posto in essere, dietro lo schermo societario, operazioni commerciali "al nero" finalizzate alla creazione di risorse monetarie (incassate grazie a corrispettivi non dichiarati o rimaste in cassa perché solo contabilmente uscite dalla stessa a fronte di documenti recanti l'evidenza di costi fittizi) da ripartirsi al di fuori del sistema naturale della distribuzione, fiscalmente rilevante, di un dividendo. Ma se quest'ultimo rappresenta l'unico "oggetto" possibile di ripartizione in una società di capitale (lecita normalmente, illecita talvolta), è chiaro che il presupposto per giustificare la relativa pretesa è la prova della sua esistenza e, dunque, la prova di disponibilità monetarie presenti nelle casse sociali ma non contabilizzate. Anche perché, a ben vedere, se così non fosse, non avrebbe neppure senso dare rilevanza (come presupposto indefettibile della presunzione) alla presenza di un numero ridotto di soci che, invero, evoca una condizione che favorisce la spartizione condivisa di qualcosa che non può che essere il denaro.

# La nuova disciplina dell'onere della prova nel processo tributario

Sino ad oggi, nonostante lo sforzo maieutico della dottrina nel prospettarle, queste (almeno apparentemente ovvie) considerazioni sono rimaste del tutto inascoltate da parte della giurisprudenza di legittimità. Per questo, viene spontaneo domandarsi se questa non potrà essere una di

quelle ipotesi nelle quali un ripensamento non giunga dalla corretta applicazione delle previsioni recate nel comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto con la recente riforma del processo tributario. Lo stesso, come noto, da un lato, sancisce testualmente la regola secondo cui "l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato" e, dall'altro, fissa il principio per cui "il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni" (10).

Si tratta di una previsione che sta già alimentando un ampio dibattito, precipuamente incentrato, oltre che sulla sua (da alcuni criticata) formulazione (11), sulla portata dei relativi contenuti. Senza voler entrare in un argomento che esula dalle riflessioni qui sviluppate, deve sottolinearsi come tale nuova formulazione legislativa, comunque la si voglia valutare dal punto di vista sistematico (e, quindi, indipendentemente dal decidere se imponga o meno un onere probatorio diverso o più gravoso a carico degli Uffici rispetto alle regole già vigenti), ha certamente il pregio di costituire un preciso, espresso e testuale monito su come il giudice debba motivare la sua decisione. Indicare testualmente, nel senso suddetto, in quali condizioni l'atto impositivo va annullato, fa, in effetti, sperare in sentenze che esprimono uno sviluppo argomentativo più approfondito ed incisivo di quello che si legge in molte di quelle attuali.

Calando queste considerazioni alla fattispecie che qui ci occupa, deve, in particolare, attendersi che negli analoghi casi futuri che verranno decisi ci sia una minore disinvoltura nell'apprezzamento della intervenuta dimostrazione dei fatti noti che sorreggono l'applicazione della presunzione semplice in questione.

riformata", in *Quotidiano Giuridico* del 22 settembre 2022 e le più confortanti prospettazioni di P. Coppola, "L'onere della prova spetta al Fisco. Il giudice annulla se la prova non c'è", in *I Focus*, in *Il Sole - 24 Ore* del 15 settembre 2022.

<sup>(10)</sup> Identiche aspettative sono espressa da F. Rasi, "L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?", op. cit.

<sup>(11)</sup> Si vedano, al riguardo, le incisive considerazioni critiche diC. Glendi, "La novissima stagione della giustizia tributaria

Se, infatti, nulla di particolarmente nuovo ci si deve aspettare quanto al profilo della prova circa la ristrettezza della base societaria (che costituisce un dato oggettivo immediatamente documentabile), ben diverso dovrà essere il profilo, necessariamente correlato, della esistenza della ricchezza distribuibile e della sua successiva attribuzione. Alla luce della nuova previsione normativa (innovativa o meno che sia) sarà, infatti, difficile sostenere, come fino ad oggi (e nel caso in commento in particolare) è stato fatto, che: a) non è contraddittorio ritenere come una semplice rettifica incrementativa dell'imponibile dichiarato da parte della società di capitali si traduca in una attribuzione finanziaria a favore dei suoi soci essendo, d'altra parte, tale risultato del tutto incoerente con la normativa tributaria sostanziale la quale, come visto, prevede un chiaro assetto quanto ai regimi

impositivi dei soggetti collettivi, diversificando lo

stesso in ragione dei loro (differenti) assetti organizzativi e gestionali; b) la mancata evidenza dell'esistenza di una effettiva disponibilità monetaria frutto di evasione da parte della società integri sempre, in termini circostanziati e puntuali, la possibilità di ritenere attribuita la stessa ai soci; c) basti, sempre in tali termini e, quindi, nella proiezione della oggettività delle conseguenti conclusioni, supporre la destinazione di tale ricchezza (anche quando ne sia dimostrata l'esistenza) ai soci sul solo presupposto dell'esistenza (ulteriormente presunta e giustificata solo dalla limitatezza del loro numero) del *pactum sceleris* che il loro legame sembra esprimere.

Si tratta, in fondo, di una mera trasposizione al caso di specie del contenuto testuale delle nuove previsioni normative. Se poi questa ne sarà davvero la declinazione, mutuando un noto adagio canoro, lo scopriremo solo vivendo.

### LIBRI

### **Due diligence**

Contabile e fiscale - Ambientale - Legale - Bancaria e degli studi professionali - Giuslavoristica - Operativa e delle imprese in crisi

Marco Fazzini

Wolters Kluwer, 2022, pagg. 480, € 40,00



In un contesto economico caratterizzato da dinamiche sempre più complesse e articolate, la capacità di assumere decisioni consapevoli è strettamente legata alla possibilità di disporre di informazioni attendibili. La due diligence costituisce un processo di indagine attraverso il quale sono raccolte informazioni su un'impresa, nell'ottica di accertarne lo "stato di salute" e, in particolare, per valutare le opportunità e le criticità.

Nel testo è presente una guideline che si pone l'obiettivo di condurre l'analista attraverso i principali ambiti di approfondimento, che spaziano da quello contabile, a quello legale, fiscale, giuslavoristico, penale e ambientale. Uno specifico focus è dedicato alle due diligence delle banche e degli studi professionali e il volume è arricchito con un capitolo sulla due diligence operativa e con uno sulla due diligence nell'ambito delle imprese in crisi.

In questa nuova quarta edizione vengono affrontati i profili penali-tributari dell'attività di due diligence e un tema molto attuale e delicato quale la due diligence in materia di protezione dei dati personali.

Il volume è principalmente rivolto a professionisti, consulenti e dirigenti che intendono approfondire in chiave operativa il tema della due diligence aziendale, nelle varie ed eterogenee prospettive che le pertengono.

#### Per Informazioni o per l'acquisto

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- Agenzie Ipsoa di zona (www.ipsoa.it/agenzie)
- www.shopwkl.lt

### Procedure concorsuali

# L'esdebitazione del fallito è applicabile ai debiti IVA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 giugno 2022 (10 febbraio 2022), n. 18124 - Pres. Manzon - Rel. Leuzzi

Procedure concorsuali - Fallimento - Esdebitazione - Applicazione ai debiti IVA - Contrasto con la normativa europea in materia - Insussistenza

In tema di fallimento, l'esdebitazione del fallito, di cui agli artt. 142 e 143 l.f., è applicabile anche ai debiti IVA, non contrastando con l'art. 4, par. 3, TUE e con gli artt. 2 e 22 della Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (c.d. Sesta Direttiva), in materia di sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

#### Fatti di causa

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione, sulla base di quattro motivi di censura, avverso la sentenza della CTR del Piemonte, che ne ha rigettato l'appello, confermando l'illegittimità di cartella di pagamento con cui è stato chiesto a I. M. il versamento di somme a titolo di IVA e IRAP per l'anno di imposta 2003.

I giudici di merito hanno affermato che tali somme non sono dovute posto che I. M., socio accomandatario della fallita (*omissis*) S.a.s. (e fallito in proprio) ha ottenuto dal Tribunale di Mondovì un decreto di esdebitazione in data (*omissis*).

La predetta persona fisica, in effetti, aveva ottenuto un decreto di esdebitazione in forza del quale era stato liberato dal complesso dei debiti residui (tra cui anche alcuni di natura fiscale) nei riguardi dei creditori concorsuali rimasti insoddisfatti dalla liquidazione fallimentare. Nondimeno, l'Agenzia delle entrate, in seguito al decreto di esdebitazione, ha ritenuto di procedere, per il tramite di Equitalia, a richiedere i versamenti dei tributi, perorandone l'esclusione dall'alveo del beneficio.

Nel presente giudizio di legittimità I. M. si è costituito con controricorso.

Con ordinanza n. 13542/2015, questa Corte ha chiesto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea di pronunciarsi sul seguente quesito pregiudiziale: "L'art. 4 TUE, paragrafo 3, e della Sesta Direttiva n. 388/1977, artt. 2 e 22, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione, in materia di imposta sul valore aggiunto, di una disposizione nazionale che prevede

l'estinzione dei debiti nascenti dall'IVA in favore dei soggetti ammessi alla procedura di esdebitazione disciplinata dal R.D. n. 267/1942, artt. 142 e 143". La causa pregiudiziale C-493/15 è stata definita dal

La causa pregiudiziale C-493/15 è stata definita da giudice unionale con sentenza del 16 marzo 2017.

#### Ragioni della decisione

Con il primo motivo di ricorso si contesta la violazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della l. fall., art. 142, per avere la CTR ritenuto opponibile ai crediti tributari l'esdebitazione.

Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione *ex* art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della l. fall., art. 142, commi 1 e 3, anche alla luce dell'art. 3 Cost., per avere la CTR trascurato la non ammissibilità costituzionale dell'opponibilità dell'esdebitazione anche ai debiti tributari.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la violazione e/o falsa applicazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della l. fall., art. 142, comma 3, per avere la CTR annullato la cartella di pagamento anche in relazione alle somme dovute a titolo di sanzioni.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la violazione e/o falsa applicazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della 1. fall., art. 142, comma 3, per avere la CTR annullato tout court la cartella esattoriale impugnata, anziché provveduto a "simulare" il piano di riparto che si sarebbe potuto redigere se l'Amministrazione finanziaria si fosse insinuata al fallimento, determinando di conseguenza "l'eccedenza eventualmente colpita dall'effetto esdebitatorio".

I motivi sono suscettibili di trattazione unitaria per intima connessione, investendo da convergenti

angolazioni il tema generale della compatibilità dell'esdebitazione l. fall., ex art. 142, con il diritto dell'Unione in materia di debiti IVA. La compatibilità è stata motivatamente sancita da Corte di Giust. UE, 16 marzo 2017, causa C-493/15, che ha risposto negativamente al quesito sottopostole da questa Corte, confermando la piena adattabilità dell'istituto nazionale al diritto unionale e, segnatamente, escludendo che l'esdebitazione s'infranga nell'art. 4 TUE, par. 3, e nella Direttiva 77/388/CEE, artt. 2 e 22, c.d. Sesta Direttiva, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari e di sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

Nella pronuncia resa il 16 marzo 2017, nella causa C-493/15, la Corte di Giustizia richiama il noto precedente rappresentato dalla sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14, Degano Trasporti, in particolare rimarcando che la libertà degli Stati membri nell'utilizzare i mezzi a propria disposizione al fine di garantire il prelievo IVA nei rispettivi territori è limitata dall'obbligo di assicurare l'effettiva riscossione delle risorse proprie dell'Unione. Tuttavia, proprio su questa base il giudice europeo rileva che il quadro sovranazionale non osta alla declaratoria di inesigibilità dei debiti IVA correlata all'applicazione della normativa interna sull'esdebitazione del fallito persona fisica, essendo la concessione del beneficio l. fall., ex art. 142, sottoposta a condizioni rigorose.

L'istituto in parola, introdotto dal D.Lgs. n. 5/2006, poggia, infatti, su un severo complesso di requisiti soggettivi di meritevolezza, indicati alla norma, comma 1, e reclama un presupposto oggettivo, contenuto nel suo comma 2.

Sotto il primo aspetto, il perimetro del beneficio è circoscritto al solo fallito diligente e collaborativo, ossia al soggetto che in grado di vantare, ad ampio spettro, una "buona condotta". Per potere ottenere l'esdebitazione, infatti, la persona fisica deve aver cooperato con gli organi della procedura (n. 1), non aver fatto ritardare lo svolgimento di essa (n. 2), non avere violato la consegna al curatore della corrispondenza relativa ai rapporti patrimoniali compresi nel fallimento (n. 3), non avere beneficiato di altra esdebitazione nei dieci anni precedenti la domanda (n. 4), non avere distratto l'attivo, simulato il passivo, aggravato l'insolvenza o fatto ricorso abusivo al credito (n. 5), non avere subito una condanna con sentenza passata in giudicato per bancarotta fraudolenta o delitti contro l'economia pubblica, l'industria e il commercio e altri delitti compiuti in connessione con l'esercizio dell'attività di impresa (n. 6).

Sotto secondo aspetto, quello oggettivo, la procedura esdebitatoria esige, non solo che il patrimonio del debitore sia stato liquidato nella sua totalità (tanto che al debitore non rimanga all'attualità alcunché da dare in aggiunta), ma che i creditori concorsuali siano stati soddisfatti almeno in parte.

L'istituto, in altri termini, per come è congegnato è tanto intransigente da non contrastare, secondo la Corte di Giustizia, con l'"obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione".

Solo col concorso di presupposti rigidi, l'esdebitazione vale, in effetti, ad assicurare il superamento della regola "ordinaria" della responsabilità perpetua del debitore, di cui all'art. 2740 c.c., norma-cardine a tenore della quale il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri (salvi appunto i soli casi stabiliti dalla legge).

Nella condivisa ricostruzione del giudice unionale, il rigore delle condizioni che contrassegnano la procedura di esdebitazione l. fall., *ex* art. 142, assume valenza decisiva, atteso che i requisiti e presupposti contemplati dalla norma sono suscettibili di offrire "garanzie per quanto riguarda segnatamente la riscossione dei credi IVA", senza che, per il tramite dell'istituto, si addivenga ad "una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione" del tributo.

Su queste basi, giova evidenziare come l. fall., art. 142, ricomprenda nel recinto dell'esdebitazione tutte le obbligazioni derivanti da rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa, *ab implicito*, ma inequivocabilmente, annettendovi anche i debiti tributari e le correlate sanzioni. Nel novero ristretto delle esclusioni dall'efficacia liberatoria del beneficio sono annoverati unicamente gli obblighi di mantenimento e alimentari, i debiti per il risarcimento dei danni da fatto illecito extracontrattuale, le sanzioni penali ed amministrative di carattere pecuniario non accessorie dei debiti estinti (non anche tutte le sanzioni in quanto tali), le obbligazioni derivanti da rapporti estranei all'esercizio d'impresa.

Non si fa menzione dei rapporti tributari, i quali d'altronde sono certamente comprimibili, sol che si consideri che nel contesto della concorsualizzazione dei debiti essi si mostrano sia falcidiabili (l. fall., *ex* art. 160, comma 2), sia transigibili (l. fall., *ex* art. 182-*ter*), (v. nello specifico Cass., Sez. Un., 27 dicembre 2016, n. 26988).

Sebbene la sentenza resa nella causa C-493/15 non la richiami *in parte qua* la pronuncia emessa nella causa C-546/14 evidenziava incisivamente che "l'obbligo della riscossione effettiva non può essere assoluto", ammettendo, piuttosto, deroghe specifiche e delimitate

(punto 35), e che "uno Stato membro può ragionevolmente ritenere legittima la rinuncia al pagamento integrale di un credito IVA, purché siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate e purché lo Stato membro non crei significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudichi il principio di neutralità fiscale (punto 36)".

In effetti, benché la Corte di Giustizia non si soffermi sulla relativa *ratio* - limitandosi ad argomentare sul rigore appagante delle condizioni di accesso al beneficio l. fall., ex art. 142, - l'esdebitazione risponde proprio alla rilevante esigenza, avvertita in misura crescente in ambito unionale, di consentire al debitore, svincolato dai debiti pregressi (c.d. *discharge*), ai ripartire e riproporsi nella società (c.d. *fresh restart*), senza dover scontare vita natural durante un'insormontabile limitazione nel reinserimento nel circuito sociale ed economico in ragione di debiti rimasti insoluti. L'esdebitazione del

fallito l. fall., ex art. 142, è stata introdotta proprio sulla scia di altre legislazioni europee e dell'impulso unionale che proprio sull'esdebitazione insiste nel crinale fra la raccomandazione della Commissione 12 marzo 2014, n. 2014/135/UE, alla Direttiva europea n. 1023/2019. Il ricorso va in ultima analisi rigettato alla luce del principio di diritto che così si declina: "In tema di fallimento, l'esdebitazione del fallito di cui alla l. fall., artt. 142 e 143, è applicabile anche ai debiti IVA, non contrastando con l'art. 4 T.U.E., par. 3, e con la Dir. del Consiglio, 17 maggio 1977, (c.d. Sesta Direttiva), in materia di sistema comune di imposta sul valore aggiunto".

Il corso e l'esito del giudizio postulano la compensazione delle relative spese.

#### P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese del giudizio.

# Il presunto contrasto dell'esdebitazione fallimentare con la disciplina europea dell'IVA: la vicenda giunge al suo epilogo

di Massimo Montanari (\*)

In virtù delle molteplici cautele, d'ordine sostanziale e processuale, che lo presidiano, l'istituto italiano dell'esdebitazione fallimentare ha superato, davanti alla Corte di Giustizia UE, il vaglio di compatibilità con la normativa europea in tema di IVA. E la Corte di cassazione, con la sentenza n. 18124/2022, ne ha dato atto, a suggello del ricorso che le aveva dato lo spunto per sollevare la questione davanti ai giudici del Lussemburgo. In ordine alle conclusioni maturate al riguardo nelle sedi, sovranazionale e nazionale, coinvolte, ci si esprime in termini favorevoli, verificandone poi la tenuta anche in rapporto alla nuova e più aperta fisionomia assunta dall'istituto nel quadro del Codice della crisi recentemente entrato in vigore.

#### Il problema affrontato

Quella che ci si accinge ora a brevemente commentare è una pronuncia i cui esiti ben potevano dirsi segnati in partenza, nel momento in cui la Cassazione si trovava a dare applicazione al principio enunciato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 16 marzo 2017, causa C-493/15, Identi (1), ovverosia con una sentenza emessa a séguito di rinvio pregiudiziale disposto dal nostro stesso giudice di legittimità e, soprattutto, nell'àmbito della stessa e specifica vicenda giudiziale che qui ha avuto il suo epilogo.

Come si sia prodotto l'intervento della Corte di Giustizia nella vicenda, è presto spiegato. Il socio accomandatario di una S.a.s., dichiarato fallito per estensione, ex art. 147 l.f., del fallimento che aveva colpito la società, si vede riconosciuto, all'esito della procedura concorsuale cui era stato sottoposto, il beneficio dell'esdebitazione di cui all'art. 142 della stessa legge. Questo non impedisce, tuttavia, all'Amministrazione finanziaria di attivarsi nei suoi confronti, a mezzo della notifica di apposita cartella di pagamento, ai fini della riscossione di debiti IVA e IRAP risalenti a

<sup>(\*)</sup> Professore ordinario di Diritto processuale civile presso l'Università di Parma

<sup>(1)</sup> Consultabile in *Foro.it.*, 2017, 1V, col. 231, con oss. di A.M. Perrino.

periodo anteriore alla dichiarazione di fallimento. Il provvedimento impositivo così spiegato risulta fatalmente oggetto di ricorso in sede giurisdizionale, con il quale è fatta valere la sopravvenuta estinzione, per effetto della misura concessa dal Tribunale fallimentare ai sensi del predetto art. 142 l.f., delle obbligazioni tributarie che il provvedimento intendeva condurre a realizzazione. Le ragioni del ricorrente ottengono pieno accoglimento da parte dei giudici della fase di merito, così di prima come di seconda istanza. E questo porta la soccombente Agenzia delle entrate ad intraprendere le vie del giudizio di legittimità, con un ricorso articolato su una pluralità di motivi, che "da convergenti angolazioni", come testualmente recita la sentenza in esame, investono tutti, però, "il tema generale della compatibilità dell'esdebitazione ex art. 142 1. fall. con il diritto dell'Unione in materia di debiti IVA".

Al cospetto di ciò, la Cassazione non può che ravvisare la sussistenza delle condizioni che, giusta l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (Trattato FUE), impongono ai giudici di ultima istanza di promuovere l'incidente di "pregiudizialità comunitaria" (2) davanti alla Corte di Giustizia UE: e provvede di conseguenza, sospendendo il giudizio e sottoponendo ai giudici del Kirchberg la questione se la normativa unionale e, segnatamente, gli artt. 4, par. 3, del Trattato sull'Unione Europea (TUE) (3) e 2 e 22 della Sesta Direttiva 77/388 CEE, in materia di

armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, siano da interpretare in senso ostativo all'applicazione, in materia di imposta sul valore aggiunto, di una disciplina nazionale che preveda l'estinzione dei debiti nascenti dall'IVA sulla falsariga di quanto avviene con la procedura di esdebitazione fallimentare regolata dagli artt. 142 e 143 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (4).

# La compatibilità dell'esdebitazione con il diritto UE secondo la Corte

Con la predetta decisione del 16 marzo 2017, causa C-493/15, la Corte di Giustizia ha recisamente escluso che, come paventato dal nostro Supremo giudice, l'istituto disciplinato dagli artt. 142 ss. della Legge fallimentare italiana si ponga in rotta di collisione con la richiamata normativa europea in materia di imposta sul valore aggiunto. E a questa conclusione è pervenuta seguendo lo spartito tracciato dalla sua precedente sentenza 7 aprile 2016, causa C-546/ 14, Degano Trasporti (5), ovverosia facendo tesoro e puntuale applicazione dei parametri elaborati in quell'occasione per scrutinare la compatibilità con la legislazione europea in subjecta materia di un altro tassello dell'ordinamento concorsuale italiano, come quello rappresentato dalla (ipotizzabile) falcidiabilità dei debiti IVA in sede di concordato preventivo non associato a transazione fiscale ex art. 182ter, l.f. (6).

Perrino, "Ad impossibilia nemo tenetur: tra eccesso di zelo e stupita sorpresa in tema di falcidiabilità dell'IVA".

<sup>(2)</sup> Sia consentito l'uso di questo sintagma, ancorché, a ben vedere, obsoleto, in virtù dell'assorbimento delle Comunità europee all'interno dell'Unione, in quanto più agile e meglio consono ai fini della fluidità dell'esposizione rispetto ad altre formule, indubbiamente più in linea con l'evoluzione del quadro sovranazionale europeo, come quella di "procedimento di rinvio pregiudiziale interpretativo": cfr. E. D'Alessandro, Il procedimento pregiudiziale interpretativo dinanzi alla Corte di Giustizia. Oggetto ed efficacia della pronuncia, Torino, 2012, pag. 15.

<sup>(3)</sup> A tenore del quale, "in virtù del principio di leale collaborazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati".

<sup>(4)</sup> Così l'ordinanza 1° luglio 2015, n. 13542, in *Fallimento*, 2016, pag. 448, con nota di L. Del Federico - S. Ariatti, "Esdebitazione ed IVA: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalcidiabilità del tributo nel concordato preventivo".

<sup>(5)</sup> Vedila in *Foro.it.*, 2016, IV, col. 263, con note di M. Fabiani, "La caduta dell'alibi sovranazionale a proposito di concordato preventivo e soddisfacimento integrale del debito IVA" e A.M.

<sup>(6)</sup> Il senso del riferimento limitato alle ipotesi di concordato preventivo non accompagnato da transazione fiscale si coglie in relazione al fatto che, secondo il dettato dell'art. 182-ter nella versione in allora vigente, la proposta di transazione avrebbe potuto prevedere, con riquardo ai debiti IVA, la sola dilazione dei pagamenti, con l'effetto che una falcidia dei medesimi avrebbe potuto essere ammessa esclusivamente nei casi di concordato (o accordi di ristrutturazione) senza transazione. Che poi, sempre nel testo, questa falcidia sia stata, tra parentesi, qualificata come meramente ipotizzabile, si spiega al lume del granitico insegnamento della Cassazione dell'epoca, a tenore del quale la proposta concordataria, corredata o meno che fosse di quella avente ad oggetto la transazione fiscale, avrebbe dovuto comunque e sempre prevedere il pagamento integrale dei debiti IVA (Cass. 25 giugno 2014, n. 14447; Cass. 30 aprile 2014, n. 9541, in Fallimento, 2015, pag. 459, con nota di A. La Malfa, "Divieto di falcidia dell'IVA, specialità dell'art. 182-ter e riflessi su consolidamento dei debiti e cessazione delle liti"; Cass. 16 maggio 2012, n. 7667; Cass. 4 novembre 2011, n. 22932): e non per nulla l'autorità

Richiamandosi alle precedenti sentenze Commissione/Italia causa C-132/06 del 17 luglio 2008, Commissione/Italia causa C-174/07 dell'11 dicembre 2007 e Belvedere Costruzioni causa C-500/10 del 29 marzo 2012, la citata Degano Trasporti ha osservato che, a determinare una violazione degli obblighi, posti agli Stati membri dalla normativa europea di riferimento, di garantire il prelievo integrale dell'IVA nei rispettivi territori nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione, non basti una qualsivoglia forma di abdicazione, totale o parziale, al recupero di quel tributo, a tal fine, viceversa, richiedendosi una rinuncia generale e indiscriminata a detto recupero. E che gli estremi di tale rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA siano ravvisabili a livello della possibile falcidia del tributo in sede di concordato preventivo, la Corte UE lo ha senza meno negato, adducendo in tal senso il fatto: a) che l'eventualità di tale falcidia è legata al riscontro di rigorosi presupposti, rappresentati non semplicemente dallo stato di crisi o insolvenza in cui deve versare il debitore ma anche, e soprattutto, dall'attestazione, ad opera di un professionista indipendente, dell'impossibilità di offrire al credito un trattamento migliore nell'àmbito di una differente procedura liquidatoria; b) che l'accesso del debitore alla procedura concordataria è subordinato alla votazione favorevole da parte della maggioranza dei creditori cui non sia garantito un pagamento integrale delle loro spettanze, onde la possibilità, per lo Stato membro che si ritenga pregiudicato dal pagamento parziale del credito IVA, di esprimere voto contrario alla proposta di concordato che quel pagamento contempli; c) che, una volta approvato dalla prescritta maggioranza del ceto creditorio, il concordato vede subordinata la propria efficacia ad apposita omologa giudiziale, avverso la quale è consentito ai creditori dissenzienti di svolgere opposizione e provocare, per tramite. accurato sindacato questo un

giurisdizionale in ordine alla sussistenza dei presupposti di ammissibilità della procedura e delle condizioni, laddove previste - come, in thesi, nel caso dei crediti IVA -, del pagamento parziale offerto a determinati creditori concorsuali (7). Dai diversi tratti della disciplina positiva del concordato preventivo valorizzati dalla Degano Trasporti in funzione di presidi della compatibilità con l'ordinamento europeo della falcidia dei crediti IVA attuabile in quella sede, la successiva sentenza Identi ha ritenuto di poter estrapolare i parametri d'ordine generale sulla cui base vagliare detta compatibilità ogniqualvolta se ne ponga il problema in relazione ad istituti dei singoli ordinamenti nazionali che quella falcidia abbiano in qualche modo a prevedere.

Nel solco della propria precedente giurisprudenza, la Corte di Giustizia ha ribadito che una rinuncia alla riscossione integrale del tributo di cui si discorre non sia in radice esclusa, purché non assumente le connotazioni della rinuncia generale e indiscriminata. Ed astraendo, come detto, dai passaggi salienti del ragionamento sviluppato nella sentenza Degano Trasporti, essa ha stabilito che tali connotazioni non sarebbero rinvenibili solamente allorché: aa) si tratti di rinuncia ancorata a rigorose condizioni di ammissibilità; bb) della sussistenza di tali condizioni sia assicurata la possibilità di una verifica da parte dell'Autorità giudiziaria; cc) sia riconosciuta allo Stato membro chiamato ad amministrare il tributo, e pregiudicato pertanto dalla rinuncia alla sua riscossione integrale, la legittimazione a provocare quella verifica, del caso in via di riesame di un precedente accertamento sullo stesso oggetto.

Messo a punto questo *test* di valutazione della compatibilità con le regole europee di settore, i giudici del Kirchberg lo hanno poi, ovviamente sperimentato con riguardo all'incriminata esdebitazione fallimentare italiana *ex* art. 142 ss. l.f. E l'esito che questa verifica ha sortito è stato, come era agevole attendersi, pienamente positivo,

remittente (Trib. Udine 30 ottobre 2014) aveva posto la questione al giudice sovranazionale nei termini di un vero e proprio interrogativo circa la fondatezza di quell'insegnamento o, almeno, circa la

possibilità di invocare la legislazione europea a suo decisivo fondamento.

<sup>(7)</sup> Sull'efficacia di questo impianto argomentativo, cfr. M. Fabiani, *La caduta dell'alibi*, cit., col. 271.

avendo la Corte registrato la rispondenza dell'istituto a tutti i requisiti la cui concorrente presenza si richiedeva perché detto *test* potesse reputarsi superato.

Così, innanzitutto, per quanto concerne la necessità, di cui retro, sub aa), che la scelta dello Stato membro di non escutere i crediti IVA sia legalmente subordinata al riscontro di condizioni rigorose e tassative. Requisito che la Corte ha giudicato assolto in relazione ai molteplici presupposti, di ordine oggettivo e soggettivo, cui la legge italiana condiziona l'elargizione del beneficio in oggetto, quali: da un lato, l'integrale liquidazione in sede fallimentare del patrimonio del debitore e che questa abbia permesso una almeno parziale soddisfazione dei crediti concorsuali; dall'altro, il fatto che il beneficio dell'esdebitazione non soltanto sia riservato alle persone fisiche ma a quelle sole persone il cui comportamento, tanto nel periodo precedente l'avvio della procedura concorsuale che nel corso della medesima, sia valso a soddisfare una serie di condizioni attinenti alla lealtà e probità del debitore, sì da potersi, in definitiva, affermare che il beneficio possa essere concesso esclusivamente a soggetti di buona fede.

E analogamente, trascorrendo ai requisiti successivamente delineati sub bb) e cc), giacché, se l'art. 143 l.f. prevede "in primo luogo, che il giudice adito debba verificare che siano soddisfatte le condizioni di cui all'art. 142 [...], in secondo luogo, che il curatore ed il comitato dei creditori debbano essere consultati e, in terzo luogo, che i creditori non integralmente soddisfatti, il Pubblico ministero e qualunque interessato possano proporre un ricorso avverso la decisione di detto giudice che dichiara inesigibili i debiti non integralmente soddisfatti nell'ambito della procedura concorsuale" (8): ne discende, allora, che "la procedura di esdebitazione implica [...] un esame caso per caso, svolto da un organo giurisdizionale", consentendo altresì "allo Stato membro interessato, detentore di un credito IVA, da un lato, di emettere un parere su domanda del debitore che chiede il beneficio di tale procedura, previamente alla decisione che statuisce su tale domanda, e, dall'altro lato, di proporre un ricorso, eventualmente, contro la decisione che dichiara inesigibili i debiti IVA non integralmente soddisfatti, conducendo ad un secondo controllo giurisdizionale" (9).

### L'avallo prestato dalla Cassazione

A fronte dell'imperativa soluzione maturata dalla Corte di Giustizia UE in ordine alla pregiudiziale interpretativa sollevata con l'ordinanza n. 13542/2015, la Cassazione non ha potuto che respingere il ricorso, sottoposto al suo esame, fondato su una soluzione opposta della questione. Nel provvedere a ciò, tuttavia, essa non si è limitata a dare atto del dictum del giudice europeo, recependolo acriticamente, bensì, se ci è consentita l'espressione colloquiale, ha voluto dire la propria al riguardo.

Prendendo spunto dalle conclusioni svolte dall'Avv. Generale Sharpston in occasione della causa C-546/14, dipoi sfociata nella sentenza Degano Trasporti, là dove si rilevava (rispettivamente, ai punti 35 e 36) che "l'obbligo della riscossione effettiva [dell'IVA] non può essere assoluto" e che "in talune circostanze [...] uno Stato membro può ragionevolmente ritenere legittima la rinuncia al pagamento integrale di un credito IVA, purché siffatte circostanze siano eccezionali, puntuali e limitate e purché lo Stato membro non crei significative differenze nel modo in cui sono trattati i soggetti d'imposta nel loro insieme e, pertanto, non pregiudichi il principio di neutralità fiscale" (10), i nostri giudici hanno osservato che, nel sindacato sulla compatibilità con l'ordinamento europeo dell'esdebitazione fallimentare, la Corte di Giustizia non avrebbe dovuto limitarsi ad argomentare (accontentandosene) sulla base del "rigore appagante delle condizioni di accesso al beneficio ex art. 142 l. fall.",

<sup>(8)</sup> È questa la scansione che la Corte di Giustizia offre, ai punti 22 e 23 della relativa motivazione, dei passaggi salienti della disciplina processuale di cui al menzionato art. 143, l.f. (9) Ibidem

<sup>(10)</sup> La Cassazione ha richiamato questi passaggi come contenuti nella sentenza Degano Trasporti: ma trattasi, all'evidenza, di mero *lapsus calami*.

dovendosi vagliare sotto quel profilo anche la ratio dell'istituto in considerazione: questo, chiaramente (anche se non esplicitamente), sul presupposto della necessaria consonanza di quella ratio con valori parimenti riconosciuti nel sistema normativo di riferimento, secondo quella logica di bilanciamento tra principi e diritti fondamentali dell'Unione cui è costante riferimento nella giurisprudenza della stessa Corte di Giustizia (11). La prospettazione di questa ulteriore coordinata valutativa non ha, però, condotto la Cassazione su lidi diversi da quelli cui erano approdati i giudici del Kirchberg. L'esdebitazione, ha dovuto infatti riconoscere la Corte, "risponde proprio alla rilevante esigenza, avvertita in misura crescente in ambito unionale, di consentire al debitore, svincolato dai debiti pregressi (c.d. discharge), di ripartire e riproporsi nella società (c.d. fresh start), senza scontare vita natural durante un'insormontabile limitazione nel reinserimento nel circuito sociale ed economico in ragione di debiti rimasti insoluti": tantevvero che, ben lungi dal potersi rappresentare come un unicum del nostro ordinamento, il beneficio è stato introdotto "sulla scia di altre legislazioni europee e dell'impulso unionale che proprio sull'esdebitazione insiste nel crinale fra la raccomandazione della Commissione 2014/135/UE del 12 marzo 2014 e la Direttiva europea 2019/ 1023".

La legittimazione in chiave europea dell'istituto qui messo sotto osservazione da quell'angolo visuale riesce, in tal modo, definitivamente asseverata.

# La questione nell'ottica della riforma attuata con il Codice della crisi

Lo strumento dell'esdebitazione fallimentare ha subito sensibili ritocchi - a valle della necessità, peraltro non rilevante ai presenti fini, di adattarne l'etichetta definitoria al mutato guadro sistematico, che più non contempla il fallimento, bensì, in suo luogo, la liquidazione giudiziale (così, in definitiva, da non potersi più, a rigore, discorrere di esdebitazione "fallimentare") - in occasione della riforma cui l'ordinamento concorsuale è stato, nel suo complesso, sottoposto con l'introduzione del così battezzato Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d'ora in avanti CCII), consacrato nel D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, ed entrato in vigore, dopo molteplici rinvii, il 15 luglio 2022. E alla luce di questo intervento, potrebbe affacciarsi il dubbio circa la persistente validità della diagnosi positiva che dapprima la Corte di Giustizia UE e poi la Corte di cassazione, muovendo in un'ottica incentrata sulla disciplina contenuta nella Legge fallimentare, hanno stilato in ordine alla compatibilità dell'istituto con la normativa europea in tema di imposta sul valore aggiunto.

A tal proposito, merita ricordare che, se le Corti appena citate hanno ritenuto di escludere che l'esdebitazione regolata dagli artt. 142 ss. 1.f. abbia a configurare una rinuncia "generale e indiscriminata" alla riscossione dei crediti IVA, ciò è stato in forza, prima di tutto, della considerazione dei presupposti rigorosi e tassativi cui l'istituto figura colà subordinato. Ed è indubbio che l'azione riformatrice abbia portato a un significativo allentamento delle maglie attraverso le quali, d'ora in poi, la concessione del beneficio dovrebbe passare, allentamento prodottosi in più direzioni, quali: a) l'estensione del beneficio alla generalità dei "debitori di cui all'art. 1, comma 1" del Codice (art. 278, comma 3, CCII), così da non potersi più ad esso guardare come ad appannaggio esclusivo delle persone fisiche (12); b) l'omessa reiterazione del disposto, di cui all'art. 142, comma 2, 1. f., a tenore del quale "l'esdebitazione non può essere concessa qualora non siano stati soddisfatti, neppure in parte, i creditori concorsuali";

del termine che deve intercorrere affinché l'esdebitazione possa essere nuovamente richiesta da chi ne abbia fruito in precedenza (art. 280, lett. d, CCII). Ma a ripristinare, per questa parte, il rigore che contrassegnava la precedente disciplina, sovviene l'introduzione della nuova condizione ostativa rappresentata dalla circostanza di aver già per due volte beneficiato della provvidenza in discorso (art. 280, lett. e, CCII).

<sup>(11)</sup> Tra le più recenti testimonianze in tal senso, possono ricordarsi le pronunce 28 aprile 2022, causa C-251/21, Lauku; 7 aprile 2022, causa C-249/21, Fuhrmann; 15 luglio 2021, causa C-804/18, WABE; 17 giugno 2021, causa C-597/19, M.I.C.M.; 11 marzo 2021, causa C-400/19, Commissione/Ungheria.

<sup>(12)</sup> A ciò, volendo, può aggiungersi l'operato dimezzamento, da dieci anni (come era nell'art. 142, comma 1, n. 4, l.f.) a cinque,

c) l'introduzione della c.d. esdebitazione "anticipata", vale a dire ammessa anche prima che la procedura concorsuale sia giunta a compimento, purché siano decorsi almeno tre anni dalla relativa data di apertura, con tutto quanto ne consegue in termini di definitiva sottrazione alle aspirazioni satisfattive dei creditori concorsuali delle risorse che abbiano a pervenire in un momento successivo nel patrimonio del debitore (13).

Se al trapianto dell'esdebitazione nel corpo della nuova procedura di liquidazione giudiziale ha corrisposto un'evidente mitigazione delle relative condizioni di accesso, è però recisamente da escludere che ciò valga ad offrire materia per la riproposizione, entro le nuove coordinate normative, della pregiudiziale interpretativa sollevata, nel corso della vicenda giudiziale che è qui giunta al suo epilogo, sullo sfondo della previgente disciplina fallimentare.

Se doveroso è concordare con quanto affermato dalla Cassazione nella parte conclusiva del suo ragionamento, e cioè, come già riportato, che l'innesto dell'esdebitazione nel nostro ordinamento sarebbe avvenuto "sulla scia [...] dell'impulso unionale che proprio sull'esdebitazione insiste nel crinale fra la raccomandazione della Commissione 2014/135/UE del 12 marzo 2014 alla Direttiva europea 2019/1023" (14) - al punto, merita aggiungere, che all'istituto in discorso la Direttiva fa espresso riferimento

nella sua stessa intitolazione formale (che definisce il campo d'intervento della Direttiva come "riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e le interdizioni, e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione "), oltre che a dedicargli un titolo apposito (per l'esattezza, il Titolo III, che comprende gli artt. 20-24) -, ecco, dato tutto questo, una facilitazione del percorso di accesso al beneficio era praticamente nell'ordine naturale delle cose e una scelta di segno opposto da parte dei riformatori avrebbe significato un deciso disallineamento rispetto ai valori espressi Direttiva (15), tradendo così l'obbligo gravante sullo Stato italiano di darne attuazione (16). E ciò, senza contare, poi: quanto all'aspetto della nuova disciplina dianzi richiamato sub a), che il superamento dell'originaria impostazione per cui l'istituto avrebbe operato a favore delle sole persone fisiche risulta compensato dalla previsione, ex art. 278, comma 4, CCII, ai sensi della quale, perché a fruirne possa essere una società o altro ente di diritto (17), è necessario che i requisiti soggettivi di cui al successivo art. 280, ossia quelli, fatti salvi dalla riforma (18), che permettono di raffigurare l'esdebitazione come provvidenza che la legge largisce esclusivamente a debitori meritevoli, sussistano "nei confronti dei soci illimitatamente responsabili e dei legali rappresentanti" (19); quanto a quello di poi

<sup>(13)</sup> Sugli effetti, appena descritti, di oggettiva separazione dei patrimoni che l'esdebitazione anticipata, almeno in quanto se ne ammetta l'efficacia immediata, sarebbe destinata a produrre, v. D. Vattermoli (- A. Nigro), *Diritto della crisi delle imprese. Le procedure concorsuali*, 5ª ed., Bologna, 2021, pag. 655 ss.; G. Bettazzi, "La 'liberazione' dai debiti nella liquidazione giudiziale e nella liquidazione controllata, in *Fallimento*, 2022, pag. 1325; D. Benincasa, "'L'esdebitazione', contributo al seminario di studi 'Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza'", G. Bonfante (a cura di), in *Giur. it.*, 2019, pag. 2036; M. Centonze, "L'esdebitazione di società nel Codice della crisi", in *Nuove leggi civ. comm.*, 2021, pagg. 1343 e 1346 ss.

<sup>(14)</sup> Sulle molteplici ragioni che sarebbero sottese all'"impulso unionale" di cui ora s'è detto, v., in luogo di altri, M. Centonze, op. cit., pag. 1326 ss.

<sup>(15)</sup> Nel senso della rispondenza a tali valori delle scelte viceversa attuate dal nostro legislatore, cfr. D. Benincasa, op. cit., pag. 2037.

<sup>(16)</sup> Nonché i principi dettati in materia dalla Legge delega per la riforma dell'ordinamento concorsuale, 19 ottobre 2017, n. 155, il cui atteggiamento di *favor* verso l'esdebitazione, quale espresso dal relativo art. 8, si profilava perfettamente (e non certo

casualmente: si veda, della stessa legge, l'art. 1, comma 2 in linea con le indicazioni della raccomandazione n. 2014/135/UE e della proposta di Direttiva del novembre 2016, diretti antecedenti di quella Direttiva c.d. *Insolvency* n. 2019/1023, cui è riferimento nella presente Cass. n. 18124/2022 e nell'attuale commento).

<sup>(17)</sup> Ammesso (e dubitativamente concesso) che, all'esito della procedura liquidatoria, residui un effettivo interesse a proseguire l'attività con un ente certo esdebitato ma, presumibilmente, privo di patrimonio, anziché dar vita, a quel fine, a un soggetto collettivo nuovo: per questo rilievo, v. G. D'Attorre, Manuale di diritto della crisi e dell'insolvenza, Torino, 2021, pag. 312.

<sup>(18)</sup> Nella loro sostanziale corrispondenza (salvo per quanto visto retro, alla nota 12) a quelli fissati dall'art. 142, comma 1, l.f.

<sup>(19)</sup> Ciò che, come è stato esattamente osservato, limita in misura significativa la concreta possibilità, per l'ente collettivo, di ottenere l'esdebitazione: G. D'Attorre, *Manuale*, cit., pag. 313. Per un'ampia illustrazione delle non poche né trascurabili problematiche di cui la previsione appena richiamata nel testo sarà presumibilmente foriera in sede applicativa, si rinvia a G. Bettazzi, op. cit., pag. 1323; e, soprattutto, M. Centonze, op. cit., pag. 1329 ss.

tratteggiato sub b), che la Direttiva ammette espressamente, se pure letta a contrariis verbis, che l'esdebitazione possa essere concessa anche a debitori che non abbiano provveduto a un rimborso almeno parziale delle proprie obbligazioni (20), fermo restando che non è mancato, tra i commentatori della riforma, chi ha sostenuto che dall'omesso inserimento, nel testo del Codice, di una disposizione analoga a quella dell'art. 142, comma 2, l.f., non sia dato argomentare con sicurezza l'effettiva eliminazione del requisito, c.d. di risultato, che ivi trovava riconoscimento (21); e quanto, infine, al profilo illustrato sub c), che detta esdebitazione "anticipata" risponde a un preciso input della Direttiva, quale impartito a livello del relativo art. 21, par. 1, dove è prescritto che "gli Stati membri provvedono affinché il periodo trascorso il quale l'imprenditore insolvente può essere liberato integralmente dai propri debiti non sia superiore a tre anni a decorrere al più tardi", per le procedure che non comprendono un piano di rimborso, "dalla data della decisione adottata [...] per l'apertura della procedura o dalla determinazione della massa fallimentare dell'imprenditore".

Nel nome del doveroso bilanciamento che occorre operare tra i diversi principi riconosciuti dall'UE, la nuova disciplina dell'esdebitazione "fallimentare" italiana si dimostra, pertanto, immune da possibili censure in termini di incompatibilità con la normativa europea in materia IVA, al pari di quella precedente. E ciò, a maggior ragione, ove si tenga conto che, nell'enumerare, sia pure a titolo esemplificativo, una serie di obbligazioni che i legislatori nazionali potrebbero legittimamente estromettere dal perimetro applicativo dell'esdebitazione (art. 23, par. 4), la Direttiva non prende in considerazione quelle tributarie, ivi incluse quelle necessarie ad assicurare le risorse proprie dell'Unione.

<sup>(20)</sup> V. *sub* art. 20, par. 2; e sulla sintonia con la Direttiva della disposta abrogazione del presupposto oggettivo di cui all'art. 142, comma 2, I.f., v. infatti, R. Brogi, "L'esdebitazione tra Legge fallimentare e Codice della crisi", in *Fallimento*, 2021, pag. 297.

<sup>(21)</sup> Cfr. D. Vattermoli (- A. Nigro), *Diritto della crisi*, cit., pag. 657; D. Benincasa, op. cit., pag. 2038; G. B. Nardecchia, *Il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, Molfetta, 2019, pag. 227.

Abuso del diritto

# Per l'abuso del diritto rileva il vantaggio fiscale indebito

Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022 (8 aprile 2022), n. 14493 - Pres. Sorrentino - Rel. Cataldi (stralcio)

Abuso del diritto - Disposizioni antielusive - Società di capitali - Acquisto e cessione di partecipazioni societarie - Vantaggio fiscale realizzato dalla società di capitali - Risparmio d'imposta - Legittimità - Mancato contrasto con le finalità delle norme fiscali e con i principi dell'ordinamento - Necessità

Il vantaggio fiscale realizzato da una società di capitali attraverso una determinata sequenza di operazioni avente ad oggetto partecipazioni societarie non può di per sé solo qualificarsi come indebito, atteso che esso (vantaggio) deriva dalla disciplina legale relativa a componenti reddituali non manipolati o alterati, la cui effettività giuridica ed economica non è messa in dubbio. Il risparmio d'imposta è legittimo se non realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, come è stato del resto esplicitato dall'art. 10-bis della Legge n. 212/2000.

#### Fatti di causa

(Omissis)

#### Ragioni della decisione

(Omissis)

2. Con il secondo motivo (denominato nel ricorso A2.) la ricorrente Fi.Bi S.r.l., con riferimento all'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ha recuperato a tassazione le minusvalenze dedotte per il periodo di imposta 2005, deduce "Cassazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109, comma 3-bis, T.U.I.R. in relazione al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis ed alla Legge n. 212/2000, art. 10: la deduzione delle minusvalenze è (ratione temporis) pienamente legittima". Assume in sintesi la contribuente che "la sentenza della CTR quivi impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 viola e realizza una falsa applicazione dell'art. 109, comma 3-bis, T.U.I.R. in relazione al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis ed in relazione alla Legge n. 212/2000, art. 10 (i) perché ha ritenuto che la definizione di cui all'art. 109, comma 3-bis, T.U.I.R. (deduzione minusvalenze - detassazione parziale dividendi) possa qualificare come dividend washing le operazioni poste in essere nel periodo di imposta 2005 laddove, viceversa, tale disposizione, essendo stata introdotta a decorrere dal periodo di imposta 2006, non può trovare applicazione retroattiva, (ii) perché, viceversa, le operazioni elusive di dividend washing,

sottese al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis secondo giuri-sprudenza/dottrina/prassi ministeriale, erano quelle in cui sussisteva un arbitraggio fiscale con l'originario cedente (detassazione plusvalenza da parte del cedente; deduzione minusvalenze-detassazione parziale dividendi da parte del cessionario), (iii) perché nella fatti-specie non ricorrono per definizione le condizioni previste dalla giurisprudenza/dottrina/prassi ministeriale ratione temporis per qualificare come operazioni elusive di dividend washing il trading su titoli operato (incarico conferito ad intermediario finanziario istituzionale che ha acquistato-venduto i titoli, detenuti dal 1999, allo scoperto sul mercato regolamentato con altri intermediari finanziari istituzionali)".

3. Con il terzo motivo (denominato nel ricorso A3.) la ricorrente Fi.Bi S.r.l., sempre con riferimento all'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ha recuperato a tassazione le minusvalenze dedotte per il periodo di imposta 2005, deduce "Cassazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis in relazione agli artt. 87 e 101 T.U.I.R. (ratione temporis) la deduzione delle minusvalenze è (ratione temporis) pienamente legittima anche in presenza di dividendi parzialmente detassati".

Assume in sintesi la contribuente che "la sentenza della CTR quivi impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 viola e realizza una falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis in relazione agli artt. 86-101 T.U.I.R. ratione temporis (i) perché gli artt. 86-101

T.U.I.R. consentivano la piena deduzione delle minusvalenze anche se relative a titoli da cui erano derivati dividendi parzialmente detassati e non sussiste pertanto elusione né abuso, (ii) perché la deduzione delle minusvalenze (nel 2005) esprime un principio di simmetria fiscale con la tassazione delle plusvalenze sui medesimi titoli (maturate nel corso degli anni in cui tali titoli sono stati detenuti) e la detassazione parziale del dividendo evita la doppia imposizione economica e non sussiste pertanto un vantaggio fiscale tantomeno indebito, e (iii) perché la cessione dei titoli nel 2005 è stata operata per evitare una perdita economica conseguente alla riduzione del loro valore ed a causa della cessazione dell'attività di *trading* nell'anno successivo e sussistono pertanto valide ragioni economiche".

**4.** Con il quarto motivo (denominato nel ricorso A4.) la ricorrente Fi.Bi S.r.l., sempre con riferimento all'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ha recuperato a tassazione le minusvalenze dedotte per il periodo di imposta 2005, deduce "Cassazione della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis: la ricorrente deteneva i titoli nel portafoglio sin dal 1999 e, pertanto, il trading su titoli è stato operato con finalità di investimento e non con finalità elusive".

Assume in sintesi la contribuente che "la sentenza della CTR quivi impugnata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 viola e realizza una falsa applicazione del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis perché ha ritenuto che il trading su titoli sarebbe stato operato con finalità elusiva nell'arco di pochi mesi laddove, viceversa, proprio la circostanza confermata dalla CTR che la ricorrente deteneva i titoli nel portafoglio sin da anni prima (avendoli iscritti in bilancio sin dal 1999) dimostra che la ricorrente aveva investito su quei titoli e che il trading su titoli era operato con finalità di investimento e non con finalità elusiva".

**4.1.** Per la loro connessione, il secondo, il terzo ed il quarto motivo vanno trattati congiuntamente.

È innanzitutto infondata la censura (collocata all'interno del secondo motivo) che attribuisce alla CTR l'errore di aver applicato retroattivamente, ovvero ad operazioni di negoziazione di titoli avvenute nell'anno d'imposta 2005, il D.L. n. 203/2005, art. 5-quinquies, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 248/2005, che ha inserito nel D.P.R. n. 917/1986, art. 109, i commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, i quali, come dispone espressamente del D.L. n. 203/2005, stesso art. 5-quinquies, il comma 2 si applicano invece alle minusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2006.

Invero la CTR, che a pag. 5 ss. tratta espressamente della norma in questione, muove proprio dal presupposto che

essa non si applichi alle minusvalenze relative a cessioni effettuate prima dell'1 gennaio 2006, tanto che si pone nella prospettiva della riconducibilità delle medesime operazioni ad altri parametri normativi e comunque a fattispecie generali e più ampie, affermando che "occorre ora verificare se, nel caso in esame si sia in presenza di una condotta che, tenuto conto del suo verificarsi in epoca antecedente all'entrata in vigore della norma antielusiva specifica prevista dall'art. 109 T.U.I.R.", "integri un'ipotesi di elusione fiscale in virtù della clausola generale di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis o del più generale principio dell'abuso del diritto di matrice comunitaria/ costituzionale sopra richiamato" (così la sentenza impugnata, pag. 11; cfr. altresì l'ultimo periodo di pag. 6, ed in particolare il punto 2) della nota 1, con riferimento esplicito all'applicabilità della clausola antielusiva generale di cui all'art. 37-bis alle minusvalenze derivanti da cessioni effettuate prima del 1° gennaio 2006).

Tale impostazione risulta coerente del resto con il D.P.R. n. 917/1986, art. 109, stesso nuovo comma 3-quater che contiene l'inciso "resta ferma l'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis", confortando pertanto la tesi della CTR (e dell'Agenzia, come da circolare n. 21/E del 14 giugno 2006) secondo cui la clausola antielusiva generale di cui all'art. 37-bis può trovare applicazione, sempre che ovviamente ne ricorrano i presupposti, con riguardo ai casi in cui, pur non essendo applicabile la norma specifica sul dividend washing (come ne caso di minusvalenze relative a cessioni effettuate prima del 1° gennaio 2006), la complessiva operazione, relativa alla cessione di partecipazioni "utili compresi", sia comunque da considerarsi elusiva.

**4.2.** L'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio tendenziale desumibile dalle fonti comunitarie, dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria (Cass. 21 ottobre 2005, n. 20398; Cass. 14 novembre 2005, n. 22932) e dall'art. 53 Cost. (Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30057) - secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale, è stata affermata dalla giurisprudenza già con riferimento alla disciplina anteriore all'entrata in vigore del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis introdotto dal D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, art. 7.

Una volta codificato, il D.P.R. n. 600/1973, stesso art. 37-bis ora sostituito dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-bis non contiene un'elencazione tassativa delle fattispecie abusive, ma costituisce una norma aperta, la quale trova applicazione, alla stregua del generale principio antielusivo rinvenibile nella Costituzione e nelle indicazioni della raccomandazione n. 2012/772/UE, in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che,

realizzate al fine di eludere l'imposizione, siano prive di sostanza commerciale ed economica, ma produttive di vantaggi fiscali (Cass. 2 febbraio 2021, n. 2224).

Pertanto, per questa Corte (Cass. 2 febbraio 2021, n. 2224, cit., in motivazione), in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo - rinvenibile negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano oltre che nei principi comunitari (Cass., 19 febbraio 2014, n. 3938; Cass., 5155/2016) - che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31772; Cass., 6 giugno 2019, n. 15321; Cass., 23 novembre 2018, n. 30404; Cass., 7 novembre 2012, n. 19234).

È allora infondata (salvo quanto però si dirà infra al punto 4.5.) la censura della ricorrente nella parte in cui, presupponendo una tipizzazione che non sussiste, assume che, prima della vigenza del D.P.R. n. 917/ 1986, art. 109, nuovo comma 3-bis e nel vigore del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis la fattispecie elusiva in materia di minusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni sarebbe stata necessariamente limitata alle ipotesi (di cui a Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30055 e n. 30056) di un arbitraggio più ampio, in cui le partecipazioni in questione provenissero da un dante causa che avesse, a sua volta, goduto del regime di detassazione delle plusvalenze. Infatti, proprio per la natura generale ed atipica della clausola di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis la ricorrenza degli elementi costitutivi di una fattispecie abusiva potrebbe in ipotesi ravvisarsi anche al di fuori di quelle contraddistinte dalla compartecipazione necessaria del cedente nel disegno elusivo.

Per le medesime ragioni è quindi infondata altresì la pretesa della ricorrente di rivendicare un preteso affidamento sulla legittimità delle operazioni in questione, nel senso di escluderne *a priori* la natura in concreto eventualmente elusiva, tanto più ove l'affidamento si voglia fondato, nel 2005, su pronunce di legittimità sopravvenute solo nel 2008 e su documenti di prassi non strettamente pertinenti la fattispecie in esame, posto che la circolare n. 87/E/2002 recepiva orientamenti giurisprudenziali già superati, nell'anno d'imposta in questione, dalla citata giurisprudenza in tema di rilevanza nell'ordinamento di un generale principio antielusivo (Cass. 21 dicembre 2005, n. 20398, cit.; Cass. 14

novembre 2005, n. 22932, cit.) e la risoluzione n. 146/E/2002 riguardava specificamente l'ipotesi della svalutazione di partecipazioni ai sensi dell'art. 61, comma 3, T.U.I.R.

**4.3.** È quindi necessario verificare se la fattispecie *sub iudice* possa integrare in concreto, come assunto dalla CTR e contestato dalla ricorrente, un abuso del diritto ai sensi della clausola, generale ed atipica nel senso già chiarito, di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis.

In materia questa Corte (Cass. 16 marzo 2016, n. 5155, in motivazione) ha già avuto modo di precisare che integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che - tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico - ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. 10 dicembre 2014, n. 25972, in motivazione, punto. 9.1). La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in quel modo strutturate.

Inoltre non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'Ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. 22 settembre 2010, n. 20029). Pertanto, "il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., Sez. Un., 30055/2008 e 30057/ 2008; v. Corte di Giustizia UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. 21390/2012, p.3.2) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal Fisco (Cass. 4604/2014)" (Cass. n. 5155/ 2016, cit., in motivazione).

La stessa Commissione europea, nell'ottica di perseguire la pianificazione fiscale aggressiva, ha diramato agli Stati membri la raccomandazione 2012/772/UE di intervenire quando sia realizzata "una costruzione di

puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale", chiarendo che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale", ovvero di "sostanza economica", e "consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso" (cfr. Cass. n. 5155/2016, cit.; Cass. 14 gennaio 2015, n. 438 e n. 439, tutte in motivazione).

Il legislatore nazionale, con la Legge 11 marzo 2014, n. 23, art. 5 ha raccolto la citata raccomandazione dell'UE, delegando al Governo l'attuazione della revisione delle vigenti disposizioni antielusive, al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, ed i relativi principi sono stati quindi attuati con la Legge 27 dicembre 2000, n. 212, art. 10-bis (c.d. Statuto del contribuente), introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1 modificato dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

Lo stesso D.Lgs. n. 128/2015, all'art. 1, comma 2, ha abrogato del D.P.R. n. 600/1973, l'art. 37-bis prevedendo che le disposizioni che lo richiamano si intendono riferite alla Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-bis in quanto compatibili.

Le predette disposizioni della Legge n. 212/2000, art. 10-bis sebbene non applicabili, ratione temporis, al caso di specie, in ragione della pregressa notifica dell'atto impositivo de quo (D.Lgs. n. 128/2015, art. 1, comma 5), sono tuttavia significative dell'affinamento dei principi comunitari e nazionali in materia e "rilevano in chiave interpretativa nel definire una linea evolutiva già indiscutibilmente tracciata nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie (per un recente disamina v. Cass. pen. 40272/2015)" (Cass., n. 5155/2016, cit., in motivazione).

In tale contesto evolutivo, si colloca la giurisprudenza, in materia, di questa Corte, che ha già avuto occasione di chiarire che, in materia tributaria, la scelta di un'operazione fiscalmente più vantaggiosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà, a condizione che non si traduca in uso distorto dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio, ma

esclusivamente o essenzialmente il beneficio fiscale (Cass. 26 agosto 2015, n. 17175).

Nello stesso senso, si è altresì ritenuto (Cass. 14 gennaio 2015, n. 405) che in materia tributaria, l'opzione del soggetto passivo per l'operazione negoziale fiscalmente meno gravosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, essendo necessario che il conseguimento di un "indebito" vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie, costituisca la causa concreta della fattispecie negoziale.

È stato quindi escluso che la mera astratta configurabilità di un vantaggio fiscale sia sufficiente ad integrare la fattispecie abusiva, poiché è richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio di imposta e l'accertamento della effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (Cass. 5 dicembre 2014, n. 25758).

È stato quindi ritenuto necessario, per l'inopponibilità al Fisco dell'operazione, che essa abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il Fisco, ossia che non abbia una giustificazione economica apprezzabile differente dall'intento di conseguire un risparmio di imposta (Cass. 16 gennaio 2019, n. 869).

Inoltre, è stato ritenuto che costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il Fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale (Cass. 26 febbraio 2014, n. 4603. Nello stesso senso Cass. 16 gennaio 2019, nn. 868 ed 869). Inoltre, successivamente, il quadro dell'abuso di diritto e dell'elusione fiscale è stato sinteticamente composto con l'affermazione che: "In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente" (Cass. 23 novembre 2018, n. 30404; conforme Cass. 8 marzo 2019, n. 6836).

Tanto premesso, incombeva quindi sull'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, e dimostrare che il complesso delle forme giuridiche impiegate avesse carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, in considerazione delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire ad un determinato risultato fiscale; mentre era onere del contribuente provare la compresenza di un concomitante contenuto economico dell'operazione, non marginale, diverso dal mero risparmio fiscale, che giustificasse le operazioni in tal modo strutturate (cfr. Cass. 22 giugno 2021, n. 17743).

Come questa Corte ha già rilevato, l'applicazione di tale principio deve essere guidata da una particolare cautela, "essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa", anche in considerazione "dei principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 42 Cost.)" e del "principio di proporzionalità (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa C-28/95, A. Leur Bloem)", non potendo il sindacato dell'Amministrazione spingersi sino ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili, solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale (Cass. 21 gennaio 2011, n. 1372) Infatti, "Come più volte ribadito dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità la opzione del soggetto passivo per la operazione negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce ex se condotta 'contraria' allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà di scelta (cfr. Corte di Giustizia, sentenza Halifax, punto 73, cit., la 6 Direttiva in materia di IVA consente all'imprenditore la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta e pertanto non impone a tale soggetto 'di scegliere quella che implica un maggior pagamento IVA. Al contrario ... Al soggetto passivo ha diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale'; conf. Corte di Giustizia, sentenza Part Service S.r.l., cit. ..., punto 47. La legittimità dell'opzione fiscale più favorevole da parte del soggetto contribuente trova conferma anche nella giurisprudenza di questa Corte: Corte cass. 5 Sez. 29 settembre 2006, n. 21221; Id. 5 Sez. 12 maggio 2011, n. 10383, secondo cui non può mai integrare abuso del diritto la scelta dell'imprenditore di istallare stabilimenti industriali - costituendosi in forma

societaria - nei territori del Mezzogiorno, così da fruire delle previste agevolazioni fiscali, atteso che 'i detti risparmi fiscali ... rappresentano la contropartita fissata dallo stesso legislatore ad incentivazione di tale costituzione e non una finalità antigiuridica'). Esercitata tale facoltà di scelta l'operatore rimane soggetto al regime fiscale previsto in relazione ai presupposti impositivi od agevolativi considerati dalla norma tributaria che regola la operazione compiuta, non essendo invece consentito all'operatore economico conseguire i benefici fiscali, attribuiti in relazione alla effettuazione di una determinata operazione giuridico-economica, utilizzando strumenti negoziali diversi per i quali l'ordinamento tributario prevede un regime fiscale differente, anche se - in ipotesi - in entrambi i casi le operazioni realizzate pervengano allo stesso risultato economico finale (...)" (Cass. 26 ottobre 2015, n. 17175, cit.).

**4.4.** L'operazione ritenuta dall'Amministrazione abusiva e da vagliare alla stregua dei criteri esposti nel punto che precede ha le seguenti caratteristiche. Il D.P.R. n. 917/1986, art. 89, comma 2, prevede che i dividendi percepiti da soggetti IRES siano esclusi, dal reddito dell'esercizio in cui sono percepiti, per il 95% del loro ammontare.

Tale esclusione dal reddito, a differenza dell'esenzione delle plusvalenze, non è condizionata ad alcun requisito e quindi si applica alla generalità delle partecipazioni, anche a quelle che non possiedono i requisiti PEX. Il combinato disposto della disciplina dei dividendi e delle plusvalenze può prestarsi alla seguente vicenda: 1. una società di capitali acquista una partecipazione in altra società di capitali con significativi utili pregressi accantonati a riserva, riconoscendo nel prezzo di acquisto anche il valore di detti utili;

- 2. la società acquisita effettua poi una consistente distribuzione di dividendi, il cui incasso da parte della nuova società socia è tassato solo nei limiti del 5% D.P.R. n. 917/1986, ex art. 89, comma 2;
- 3. la partecipazione nella società acquisita, svuotata del proprio valore tramite la distribuzione di dividendi, viene ceduta con realizzo di minusvalenze o differenze negative deducibili D.P.R. n. 917/1986, *ex* art. 89, comma 2.

Le minusvalenze derivano da un prezzo di vendita inferiore rispetto al costo di acquisto delle partecipazioni, in ragione della diminuzione patrimoniale intervenuta nella società partecipata per effetto della distribuzione dei dividendi che sono stati tassati solo per il 5% del loro ammontare.

In tal caso si sarebbe verificato in capo alla società socia un vantaggio fiscale, in quanto questa avrebbe ottenuto un utile escluso per il 95% e una minusvalenza che invece sarebbe stata interamente deducibile, sebbene essa fosse imputabile proprio dalla distribuzione dell'utile non tassato.

Nella fattispecie in concreto *sub iudice*, come emerge dalla motivazione della sentenza impugnata, l'acquisto e la successiva cessione delle partecipazioni, effettuati tramite intermediario finanziario sul mercato regolamentato, e la stessa classificazione delle partecipazioni acquistate nell'attivo circolante della contribuente, non sono considerate fittizie, anomale o inadeguate rispetto all'operazione economica di *trading* intrapresa, ed i relativi schemi negoziali non sono tacciati di manipolazione e di alterazione. La contribuente, nella sostanza, ha effettivamente acquisito le partecipazioni e le ha realmente possedute, fin quando non le ha, altrettanto effettivamente, alienate.

Non vi è quindi la contestazione che il passaggio dei titoli in questione nel patrimonio della contribuente sia avvenuto solo formalmente, deviando la funzionale negoziale tipica e concreta dei negozi con i quale sono stati acquistati e poi trasferiti. Tanto meno si deduce che si verta in un'ipotesi di dividend washing, che richiede una doppia cessione delle partecipazioni sociali, con la restituzione dei titoli al precedente cedente, mentre nel caso di specie le azioni sono state acquistate e poi vendute effettivamente dalla contribuente, che non si sostiene ne abbia acquisito e poi definitivamente perso la disponibilità (cfr. Cass., 6 novembre 2020, n. 24839, in motivazione).

Il vantaggio fiscale ascritto alla contribuente, con riferimento tanto ai dividendi distribuiti dalla società partecipata, quanto alla deducibilità delle plusvalenze, non può, di per sé solo, qualificarsi come indebito, atteso che deriva dalla disciplina legale (rispettivamente il D.P.R. n. 917/1986, artt. 89 ed 87) relativa a componenti reddituali non manipolati, la cui effettività giuridica ed economica non è messa in dubbio. E (come successivamente esplicitato anche dalla Legge n. 212/2000, art. 10-bis, comma 4) il risparmio d'imposta è legittimo, se non realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La scelta dell'imprenditore di cedere le partecipazioni in questione, dopo averle effettivamente acquistate, e più in generale la scelta di iniziare e cessare l'attività di *trading*, costituiscono esercizio di libertà d'iniziativa economica e negoziale che non può essere, di per sé solo, sindacato dall'Amministrazione.

In particolare, la peculiarità del caso di specie neppure consente la prospettazione (che infatti non vi è stata) di mezzi alternativi (più diretti, logici e conformi a criteri di economicità) attraverso i quali raggiungere il medesimo risultato di dismettere i relativi investimenti. Né, ovviamente, è ipotizzabile che la negazione della legittimità economica della scelta di cedere gli strumenti di partecipazione in questione, che nel caso di specie integra il fulcro della condotta elusiva contestata, possa avere come alternativa l'imposizione della necessaria prosecuzione dell'investimento.

**4.5.** L'elemento sintomatico della condotta abusiva è ravvisato, nella sostanza, dalla CTR nella "stretta concatenazione temporale fra le operazioni di acquisto e di rivendita", in quanto "l'intera complessiva operazione di acquisto rivendita realizzata nel 2005 sia situabile 'a cavallo' della percezione dei dividendi", per cui "la distanza temporale fra la data di acquisto dei titoli, la percezione dei dividendi e la loro successiva rivendita, nella totalità dei casi avviene nell'arco di pochi mesi". Ferma restando l'insindacabilità in questa sede degli accertamenti in fatto operati dalla CTR, deve tuttavia rilevarsi che sul punto, come sostanzialmente censura la ricorrente, la sentenza impugnata erra innanzitutto in ordine al parametro normativo da applicare.

È invero errata, nella motivazione della sentenza impugnata (pag. 12), la delimitazione dell'"arco di pochi mesi" con riferimento al parametro normativo dei "dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo" delle minusvalenze, di cui al D.P.R. n. 917/1986, art. 109, comma 3-bis definito "vigente normativa in materia di dividend washing".

Si tratta, infatti, di una disposizione la cui applicabilità, ratione temporis, al caso di specie è stata esclusa, nella medesima motivazione, dalla stessa CTR, cosicché il canone dei trentasei mesi non può costituire un parametro normativo indefettibile anche con riferimento a fattispecie pregresse, di pretesa natura elusiva e rilevanti in ipotesi ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis. Inoltre, il contemporaneo riferimento della CTR ai "parametri applicativi del più generale principio dell'abuso del diritto", appare anche contraddittorio, quando da un lato (evidentemente sul presupposto implicito della rilevanza comunque del D.P.R. n. 917/ 1986, art. 109, comma 3-ter) delimita un "periodo sospetto" coincidente con un range temporale che comprende nei trentasei mesi lo stesso acquisto delle partecipazioni (e non più solo la percezione dei relativi dividendi) poi cedute; dall'altro pare però considerare irrilevante la data di prima iscrizione dei titoli nel bilancio societario, che, quanto meno, non può essere logicamente antecedente al loro acquisto.

In realtà, a fronte della già ritenuta assenza degli elementi che possano configurare la fattispecie elusiva rilevante ai sensi al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis l'elemento (suggestivo, ma neppure lineare) della tempistica della cessione delle azioni, rispetto alla

distribuzione dei dividendi, non può essere sufficiente, nel caso di specie, a denotare la natura abusiva della condotta in esame.

Invero, la motivazione resa dalla CTR, nel suo complesso (e con particolare riferimento all'aspetto cronologico), pur premettendo correttamente l'irretroattività e l'inapplicabilità al caso di specie del D.P.R. n. 917/1986, art. 109, commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, di fatto finisce per trasferirne la disciplina all'interno di quella, invece applicabile ratione temporis, di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 37-bis.

Tale interpretazione non è però condivisibile.

Certamente la novella introdotta dal D.L. n. 203/2005, art. 5-quinquies, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 248/2005, ha una ratio antielusiva, come risulta dalla relativa relazione illustrativa, peraltro anche trascritta in parte nella stessa sentenza impugnata. Tuttavia, una volta codificata, la relativa fattispecie astratta opera automaticamente, nel senso che, ove ne ricorrano tutti gli elementi costitutivi oggettivi, la minusvalenza non rileva fino a concorrenza

dell'importo non imponibile dei dividendi percepiti nel predeterminato contesto temporale, sussistano o meno anche tutte le condizioni che (in base ai principi generali ed all'evoluzione giurisprudenziale già richiamati) rendono un risparmio d'imposta, altrimenti legittimo, abusivo ed inopponibile al Fisco. Nella sostanza, quindi, l'effetto della novella in questione è stato quello di incidere direttamente sul possibile vantaggio fiscale in esame, restringendolo. Il fatto che lo stesso risultato fiscale favorevole sia stato successivamente limitato non rende tuttavia necessariamente abusivo il suo conseguimento in precedenza, se tale effetto, per le ragioni già esposte, non è stato raggiunto con una condotta che abbia le caratteristiche dell'abuso D.P.R. n. 600/1973, ex art. 37-bis.

Il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso vanno quindi accolti e la sentenza impugnata va cassata in parte qua, con conseguente accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente, anch'esso in parte qua.

(Omissis)

# Gli arbitraggi, le asimmetrie fiscali e i vantaggi "indebiti" nel prisma dell'abuso del diritto (ovvero "Abbi Dubbi")

di Mauro Beghin (\*)

La sentenza della Corte di cassazione n. 14493/2022 consente di riflettere sul rapporto tra asimmetrie fiscali e abuso del diritto, oltre che sul ruolo delle disposizioni sostanziali antiabuso in un contesto, come quello italiano, caratterizzato dalla presenza di una clausola generale antielusione.

La cornice all'interno della quale si colloca la sentenza in commento sembra essere quella delle asimmetrie fiscali in un contesto di arbitraggio. Il lettore non si faccia intimidire dalle sfumature linguistiche e cerchi costantemente di tratteggiare, dietro a queste ultime, la sostanza delle cose. Vale per il diritto. Come pure per la vita. Abbiamo parlato di "arbitraggio" per chiarire da subito, a scanso di equivoci e di fraintendimenti, che le conseguenze di carattere fiscale scaturenti dalla fattispecie di cui si occupa la sentenza promanano da scelte effettuate dal contribuente, vale a dire da una sua pianificazione. Quest'ultimo contribuente, nel comporre i propri interessi, avrebbe potuto orientarsi verso percorsi più

impegnativi dal punto di vista tributario. Ha invece preferito intraprendere altre vie, in apparenza meno gravose sul piano impositivo (nel quadro, appunto, di un arbitraggio), e ne ha pagato le conseguenze.

In effetti, è agevole rilevare come il caso affrontato riguardi una società a responsabilità limitata la quale, dopo avere acquistato un pacchetto azionario, ha ottenuto dalla partecipata la distribuzione dei dividendi in parziale esclusione da imposta (ex art. 89 T.U.I.R.). Nulla di strano in tutto ciò. La società acquirente ha successivamente realizzato, attraverso la negoziazione del suddetto pacchetto, una minusvalenza deducibile, facendo leva sul fatto che le azioni alienate

<sup>(\*)</sup> Professore ordinario di Diritto tributario nell'Università di Padova

erano prive dei requisiti richiesti dalla legge per l'applicazione del regime PEX (1).

Nel periodo d'imposta nel quale le operazioni si sono perfezionate e al quale si riferisce l'avviso di accertamento (il 2005), non c'erano disposizioni specifiche volte a regolare gli eventuali profili abusivi della fattispecie in esame. Queste ultime disposizioni sono entrate in vigore dal 1° gennaio dell'anno successivo (il 2006), attraverso la modifica dell'art. 109 T.U.I.R., nel cui corpo sono stati innestati, come tralci nella vite, i commi 3-bis, 3-ter e 3-quater (2). Nel corso del 2015 sono stati poi inseriti anche i commi 3-quinquies e 3-sexies.

L'Amministrazione finanziaria ha pertanto azionato l'unica norma della quale poteva disporre con riguardo all'annualità di riferimento (ancora il 2005), estrapolandola dalla clausola generale antiabuso (3) all'epoca incardinata nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

L'Ufficio impositore ha quindi contestato l'inopponibilità della minusvalenza interamente dedotta dalla società, trattandosi di componente negativo di reddito fronteggiato - come si è detto - da dividendi in buona parte esclusi da tassazione.

L'idea di fondo è intuibile. Non si può pretendere nel letto una moglie ubriaca e, in cantina, una botte piena. Detto altrimenti, non si può cumulare al "beneficio" dell'esclusione d'imposta dei dividendi l'ulteriore "beneficio" della deducibilità della minusvalenza. Peccato che l'attenuata rilevanza fiscale dei dividendi si giustifichi non già nel quadro di una graziosa concessione del sovrano, bensì in ragione del fatto che, a monte,

la società partecipata potrebbe aver pagato l'IRES. Peccato, altresì, che, a valle, quando i dividendi arriveranno, tosto o tardi, nelle mani di una persona fisica, è prevista una ulteriore tassazione su questi ultimi soggetti, sotto la bandiera del principio costituzionale della progressività (4).

La linea d'accusa si è ciò nondimeno sviluppata intorno all'esistenza di un risparmio d'imposta "indebito", ottenuto dalla società che ha venduto le partecipazioni attraverso la deduzione di una minusvalenza fronteggiata da dividendi promananti dalle stesse partecipazioni alienate e tuttavia esclusi, per il 95% del loro ammontare, dal calcolo del reddito d'impresa.

La linea di accusa - come abbiamo detto - è proprio questa e non possiamo farci nulla se non proporre al cortese lettore qualche veloce riflessione.

# Le asimmetrie fiscali nella teoria generale dell'abuso del diritto

Andiamo subito al punto.

Il tema delle asimmetrie fiscali è centrale nella teoria generale dell'abuso del diritto perché le citate asimmetrie possono costituire, soprattutto se esaminate in un'ottica ampia ed anche in chiave intersoggettiva, una fonte quasi inesauribile di vantaggi tributari (5).

Cerchiamo di muovere da qui e proviamo a vedere quali siano le condizioni al verificarsi delle quali una certa operazione economica declini in fattispecie asimmetrica dal punto di vista fiscale.

<sup>(1)</sup> Per tutti, vedi C. Todini - M. Procopio - F. Racioppi - M. Pellecchia, "L'IRES", in L. Salvini (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, pag. 141 e spec. n. 114. Ma vedi anche, tra i lavori monografici, A. Viotto, *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazioni*, Torino, 2013, *passim*.

<sup>(2)</sup> Per un primo commento, oltre che per l'inquadramento della disciplina in esame tra le norme antielusive, M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo II, Milano, 2007, pag. 1991 ss.

<sup>(3)</sup> L'idea della "clausola generale antiabuso" non è stata unanimemente condivisa dalla dottrina, in ragione del fatto che il comma 3 dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, nel limitare la possibilità di contestazioni elusive alle sole operazioni ivi individuate, poteva configurare una clausola "semi-generale". Una clausola certamente ampia, in ragione del numero delle fattispecie elencate nel suddetto comma 3, ma pur sempre limitata da quello steccato normativo. Il tema può essere ripreso attraverso la

lettura di G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2022, pag. 119 ss.

<sup>(4)</sup> La dimostrazione del fatto che la tassazione con IRES della società che ha distribuito gli utili, unitamente alla tassazione del socio persona fisica con IRPEF o con imposta sostitutiva dell'IRPEF, punta a un tax rate del 43% (corrispondente all'aliquota marginale dell'ultimo scaglione IRPEF) nel nostro M. Beghin, Diritto tributario per l'Università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche, Milano, 2020, pagg. 399-400.

<sup>(5)</sup> Vedi infatti, con riferimento all'abuso del diritto *ex* art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, ma con considerazioni estensibili anche all'elusione fiscale di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, A. Contrino, "I confini dell'abuso", in E. della Valle - V. Ficari-G. Marini, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, pag. 21 ss.

Per procedere in questa direzione, possiamo affermare che sono "simmetriche" le operazioni nell'ambito delle quali alla deducibilità di un costo in capo ad un certo operatore si aggancia l'esistenza, in testa alla controparte commerciale, di un provento tassabile (6).

Il caso di scuola è quello delle operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi business to business (B2B), nelle quali un qualsiasi atto di acquisto è in grado di misurare simultaneamente un ricavo tassabile presso il fornitore e di esprimere, in capo all'acquirente, un costo di esercizio (7). Questa fattispecie può dirsi perfettamente simmetrica nel senso che alla tassazione sul soggetto che cede il bene o che presta il servizio fa da contraltare la deduzione di un componente negativo di reddito in capo al soggetto che acquista, come se ci si trovasse in un sistema di vasi comunicanti.

In un mondo che funzionasse come un orologio svizzero, vale a dire in un contesto nel quale il regime tributario riferibile al cedente fosse millimetricamente speculare a quello applicabile da parte dell'acquirente, l'operazione simmetrica presenterebbe, dal punto di vista dell'ente impositore, il carattere della neutralità. Invero, la maggiore imposta sul reddito gravante sul provento sarebbe controbilanciata dalla minore imposta dovuta in ragione del costo deducibile, cosicché lo Stato si troverebbe, nella prospettiva della singola operazione esaminata, a non incamerare nulla. Nessun gettito. La stessa conclusione si potrebbe facilmente estendere all'IVA, perché al debito maturato in testa al venditore

che abbia agito in rivalsa nei confronti del proprio cliente si aggancerebbe il credito sorto in capo all'acquirente, il quale abbia subìto l'addebito del tributo nell'esercizio dell'impresa.

Queste prime osservazioni spiegano le ragioni per le quali l'evasione fiscale non può essere ostacolata sotto la bandiera del "deduciamo tutte le spese", in modo che i dettaglianti, a questo punto in posizione di contrasto di interessi con i loro clienti, siano costretti ad emettere tutti gli scontrini fiscali. Questo ragionamento dimentica due cose. Primo: che ci sono dettaglianti i quali già oggi, in ragione della loro struttura giuridicoorganizzativa e della separazione tra proprietà e amministrazione aziendale, non sono nella condizione di non registrare i corrispettivi delle vendite. Secondo: che se il ricavo dell'imprenditore è bilanciato dalla deduzione in capo al cliente, il gettito ne risente (8).

#### Incrinatura della simmetria fiscale

Basta poco per incrinare una simmetria fiscale e talvolta questa incrinatura è ricercata dagli operatori economici (9). Può dunque esserci pianificazione, o dolo, così come l'asimmetria può essere il frutto di contingenze normative o geografiche, dipendenti da profili di territorialità riferibili all'una o all'altra parte contraente. Vediamo come e perché.

Sarebbe sufficiente, in quest'ottica, immaginare situazioni di indeducibilità dei costi per violazione delle regole generali di competenza, certezza, obbiettiva determinabilità e inerenza (10).

<sup>(6)</sup> Per esempio, pare che l'art. 9 del T.U.I.R. racchiuda, a proposito della rilevanza dei conferimenti di beni in società, una regola di simmetria fiscale. Il conferente non è tassato in ragione della monetizzazione. Con il conferimento, il conferente acquista le partecipazioni, che sono beni non direttamente utilizzabili per l'acquisto di beni o servizi, se non dopo la loro conversione in denaro, che richiede un atto di realizzo. Il conferente è infatti tassato per ragioni di simmetria, dato che la società conferitaria, che riceve i beni oggetto dell'operazione, può dedurre i costi corrispondenti. Sul tema della formazione dei valori fiscalmente riconosciuti e sull'importanza del loro riconoscimento ci sia consentito di rinviare al nostro M. Beghin, Diritto tributario per l'Università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche, Milano, 2020, pag. 493 ss.

<sup>(7)</sup> La differenza tra costi (deducibili) e spese per consumi (di regola indeducibili) è tracciata nel nostro M. Beghin, *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, pag. 164 ss

<sup>(8)</sup> Temi, questi, da noi ripresi e sistematizzati in M. Beghin, *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, *passim*.

<sup>(9)</sup> Per esempio, la spasmodica ricerca di asimmetria è strutturale nelle c.d. frodi IVA, nel cui ambito la detrazione da parte del soggetto acquirente fa da contraltare alla posizione di un venditore che non versa l'IVA a debito. Sul tema, per tutti, A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2014, *passim*.

<sup>(10)</sup> Cfr. in letteratura O. Nocerino, *Il principio di inerenza nel reddito d'impresa*, Milano, 2020, *passim*; A. Vicini Ronchetti, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Milano, 2016, *passim*; A. Vignoli, *La determinazione differenziale della ricchezza ai fini tributari*, Roma, 2012, *passim*; A. Fantozzi - F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Milano, 2019, pag. 175 ss.; L. Salvini (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, pag. 105 ss.

Oppure trasportare idealmente l'operazione economica nel comparto business to consumer (B2C), dove di solito il soggetto acquirente non trae alcun beneficio fiscale dal consumo che egli stesso ha effettuato (11).

La simmetria fiscale è storpiata anche nel caso in cui il venditore sia un soggetto residente all'estero, perché qui la tassazione del provento avviene in un altro Stato, pur a fronte di minori imposte pagate in Italia in ragione della deducibilità del costo da parte dell'acquirente residente nel nostro Paese. Ovviamente, l'esempio vale anche al contrario. Se il venditore fosse un soggetto residente nel nostro Stato e il cliente fosse un soggetto residente all'estero, il provento sarebbe assoggettato a tassazione in Italia mentre il costo, al quale è agganciato l'abbattimento del carico fiscale, genererebbe i propri effetti unicamente nel Paese straniero.

La simmetria fiscale può poi fisiologicamente affievolirsi sul versante domestico, qualora si immagini che le regole applicabili ad una delle parti del rapporto commerciale non coincidano con quelle che sono riservate all'altra parte. È in effetti asimmetrico, per esempio, il pagamento della retribuzione ad una collaboratrice domestica o a un maggiordomo, dato che tale retribuzione è imponibile ai fini dell'applicazione dell'IRPEF in capo al percettore, mentre non genera costi deducibili in capo al privato che la abbia erogata (12). Parimenti asimmetrica l'operazione attraverso la quale una società commerciale, la quale si occupi della commercializzazione di beni usati (come gli immobili, i capi di abbigliamento vintage, i mobili da arredamento, le stampe antiche, i gioielli, gli orologi di secondo o terzo polso, ecc.), proceda all'acquisto di tali beni presso soggetti privati. Questi ultimi potrebbero non essere tassati sull'atto di vendita pur a fronte di un acquirente che, nella determinazione del reddito d'impresa, provvede alla deduzione del costo sostenuto per l'acquisto dei beni rientranti nell'oggetto della propria attività (13).

Fino a qualche anno fa era asimmetrico anche il riconoscimento di compensi agli amministratori di società. La delibera con la quale l'ente si impegnava a corrispondere il citato compenso consentiva alla società di dedurre il costo per competenza. Per contro, l'amministratore - tassato per cassa - sarebbe stato obbligato al pagamento delle imposte solamente nell'annualità in cui il compenso gli fosse stato pagato.

Questo è il motivo per il quale il legislatore è intervenuto sul corpo dell'art. 95 del T.U.I.R. ed ha previsto che i compensi degli amministratori siano deducibili, da parte della società che è obbligata a corrisponderli, non già in ragione della loro maturazione, bensì in virtù dell'avvenuto pagamento ai soggetti che ne hanno diritto. Si tratta di un intervento normativo derogatorio rispetto ad un contesto - quello della fiscalità d'impresa - che ha il suo fulcro nella maturazione delle componenti positive e negative, con l'obbiettivo di assicurare la simmetria tra la fiscalità della società e la fiscalità dell'amministratore (14).

Da un certo punto di vista, la modifica della quale s'è detto qui sopra appare ricognitiva del principio generale in base al quale alcune asimmetrie possono essere mal tollerate dal sistema tributario perché esse garantiscono vantaggi a qualcuno senza che la controparte economica venga corrispondentemente gravata dal tributo.

I lettori più attenti ricorderanno le situazioni nelle quali taluni creditori, movendo da una posizione non del tutto indipendente rispetto all'impresa debitrice (15), hanno cercato, con

<sup>(11)</sup> Sono salvi i casi in cui il consumatore possa contare sul riconoscimento di oneri deducibili o di detrazioni d'imposta, sui quali non ci soffermiamo, per evidenti ragioni, in questa nota.

<sup>(12)</sup> Non mancano casi di imprenditori o liberi professionisti che assumono i collaboratori domestici in azienda o nello studio professionale, per poi utilizzarli, però, in un contesto squisitamente personale e familiare. Qui i costi sono indeducibili e l'Amministrazione finanziaria, nel momento in cui fa emergere tale situazione, non fa altro che ripristinare la sacrosanta asimmetria.

<sup>(13)</sup> Sulla tendenziale irrilevanza fiscale degli atti isolati di commercio, nel quadro della disciplina dei redditi diversi, cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2021, pag. 56 ss.

<sup>(14)</sup> Per qualche considerazione di carattere più generale sulle disposizioni che, nell'ambito della disciplina del reddito d'impresa, sostituiscono la regola di cassa alla regola della maturazione cfr. A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Milano, 2022, pag. 134.

<sup>(15)</sup> Si pensi al professionista che, in veste di socio, abbia erogato servizi a favore della partecipata, rinunciando in un secondo momento all'incasso del compenso, ovviamente dopo che la stessa società partecipata aveva già dedotto il corrispondente costo per competenza.

## Giurisprudenza Legittimità

evangelica scaltrezza (16), di consolidare l'asimmetria fiscale attraverso atti di rinuncia al credito. Si spiega in quest'ottica la reazione giurisprudenziale sul c.d. "incasso giuridico". L'incasso giuridico è una mostruosità dal punto di vista finanziario, dato che chi rinuncia non incassa proprio nulla. Non lo è però dal punto di vista dell'abuso del diritto. Da quest'angolo di osservazione, infatti, la rinuncia assomiglia a un incasso al quale abbia fatto seguito la retrocessione del denaro alla società pagatrice (17).

## Dimensione mono-soggettiva delle asimmetrie fiscali

Le asimmetrie fiscali si possono configurare anche in una dimensione unipersonale o mono-soggettiva, vale a dire con riferimento alla figura di un solo contribuente, pur in un contesto di dualismo (o contrapposizione) tra fatti economici che rispettivamente incrementano e riducono la sua ricchezza. Per esempio, con riguardo alla disciplina del reddito d'impresa, la regola generale di correlazione tra costi e proventi esprime un'esigenza di simmetria (18). In effetti, la regola della correlazione (ex art. 109, comma 5, T.U.I.R.), stando alla quale sono deducibili le sole componenti negative di reddito che si riferiscono a proventi che concorrono alla formazione della base imponibile, si prefigge l'obbiettivo di evitare storpiature nella determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante e di eliminare, per conseguenza, i nefasti effetti di amplificazione di eventuali agevolazioni fiscali.

Si rifletta sul caso - anche questo "di scuola" (19) nel quale l'imprenditore si sia sobbarcato il costo degli interessi passivi per ottenere in linea capitale il denaro che gli ha fruttato in un secondo momento, a fronte di un oculato investimento, interessi attivi esenti da imposta. Tutti sanno che gli interessi attivi esenti impongono una variazione in diminuzione in sede di determinazione del reddito d'impresa. Se ci si fermasse qui, gli interessi passivi dedotti finirebbero per abbattere la base imponibile, con conseguente, immediata riduzione del carico fiscale, oppure potrebbero declinare, nei casi più eclatanti, in perdite fiscali, con riduzione dei carichi d'imposta futuri, mercé il sistema del riporto in avanti (20).

Il tema delle asimmetrie unipersonali è poi ben visibile nella disciplina, oramai strutturale nel nostro sistema tributario, riguardante l'affrancamento del valore fiscale dei terreni e delle partecipazioni societarie da parte dei soggetti privati.

Con l'obbiettivo di incrementare il gettito, lo Stato per molti anni si è reso disponibile ad incassare un'esigua imposta sostitutiva dell'IR-PEF (tra il 2% e il 4% del valore rivalutato del bene) piuttosto che aspettare il realizzo dei terreni o delle partecipazioni e l'eventuale, futura tassazione dei capital gain o delle plusvalenze sugli immobili con l'applicazione dell'aliquota ordinaria. Qui siamo di fronte ad asimmetrie volute dalla legge e, proprio per questo, metabolizzate nel sistema tributario: si paga anticipatamente l'imposta, ma con una aliquota di gran lunga inferiore a quella ordinaria. Si tratta di asimmetrie che certamente possono sprigionare vantaggi tributari, senza tuttavia che tali vantaggi declinino in elusione fiscale.

<sup>(16)</sup> Si racconta di un amministratore "scaltro", per l'appunto, che, sostituendosi al padrone, si prendeva la libertà di rimettere i debiti per assicurarsi una vita agiata dopo la cessazione del mandato. C'è sempre da imparare.

<sup>(17)</sup> Vedi su queste tematiche, senza pretesa di completezza, D. Stevanato, "Le rinunce dei soci a crediti per somme dedotte dalla società: se il reddito del socio è imponibile 'per cassa' si può evitare un salto d' imposta?", in *Rass. trib.*, 1994, pag. 1555; A. Pace, "La tesi dell'incasso giuridico dei crediti rinunciati dai soci disattesa dai giudici di merito è ribadita dall'Amministrazione finanziaria nonostante le recenti modifiche normative", in *Boll. trib.*, 2018, pag. 1703.

<sup>(18)</sup> In questo senso, C. Todini - M. Procopio - F. Racioppi - M. Pellecchia, *L'IRES*, cit., pag. 141, dove il principio di "correlazione" è definito, appunto, come principio di "simmetricità".

<sup>(19)</sup> Caso "di scuola", ma fino a un certo punto. Infatti, chi avesse il desiderio di approfondire potrebbe leggere la giurisprudenza sul trattamento delle c.d. riserve matematiche delle società di assicurazioni, della quale ci eravamo occupati anche noi molto tempo fa nel nostro M. Beghin, "Accantonamento per riserve matematiche ex art. 103 T.U.I.R. e deduzione proporzionale del costo: sviste giurisprudenziali sul principio della correlazione tra costi deducibili ed attività imponibili (art. 75, comma 5, T.U.I.R.)", in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, pag. 780 ss.

<sup>(20)</sup> Al riguardo, con molti approfondimenti, P. L. Cardella, *La perdita di periodo nel sistema di imposizione sul reddito*, Torino, 2012, *passim*; P. Stizza, *La rilevanza delle perdite nel diritto tributario*, Padova, 2011, *passim*.

Lo stesso ragionamento può estendersi alle disposizioni che consentono l'eliminazione dei disallineamenti emersi attraverso operazioni di conferimento di azienda (21), oppure registrati nell'ambito di operazioni di fusione o di scissione societaria. La possibilità di pagare, in occasione del perfezionamento dell'operazione straordinaria, un'imposta sostitutiva in assetto di progressività (ex art. 176 T.U.I.R.), con aliquote oscillanti tra il 12% e il 16% in ragione della dimensione dell'affrancamento, consente di servirsi, in un secondo momento, di più consistenti (perché, appunto, "riallineati") costi fiscalmente riconosciuti dei beni, con ritorno fiscale ad aliquota ordinaria.

#### Il caso di specie

Arriviamo così al caso del quale si occupa la sentenza in commento.

Stiamo parlando di una società che, movendo dalla posizione di azionista, si è trovata ad incassare dividendi concorrenti solo in parte alla determinazione del proprio reddito e allo stesso tempo si è trovata a registrare, tra i costi, una minusvalenza interamente deducibile emersa in occasione del realizzo delle partecipazioni.

Non è chiaro se si tratti di una vera asimmetria. Infatti, ai dividendi esclusi da tassazione si contrappone, in testa alla società pagatrice, un esborso che non dà luogo a costi deducibili. È noto che i dividendi pagati dalla società partecipata non costituiscono "componenti negativi di reddito" in capo a quest'ultima, trattandosi di denaro che configura piuttosto, nell'impostazione che è stata data al nostro sistema tributario, un impiego di reddito già venuto ad esistenza.

Parimenti, la minusvalenza è deducibile perché emersa in occasione del realizzo di un bene in precedenza entrato nel circuito dei beni d'impresa con un costo fiscale superiore al corrispettivo di vendita, mentre non abbiamo informazioni sulla sorte toccata all'originario venditore, che ha incassato il prezzo delle azioni cum cedola, prima che il nuovo socio beneficiasse della distribuzione degli utili.

L'asimmetria è dunque incerta. O meglio, c'è un barlume di asimmetria. Per contro, è sicuro che nel caso in esame si sono cumulate situazioni nelle quali - brutalmente - non si è provveduto al versamento dell'imposta sul reddito. E questo cumulo è dipeso dalle scelte che sono state fatte dalla società alla quale è stato notificato il provvedimento impositivo.

Nelle contestazioni di elusione l'Amministrazione finanziaria è in grado di rilevare l'esistenza di un vantaggio tributario solo se indica un'operazione alternativa rispetto a quella concretamente compiuta dal contribuente. Non c'è via d'uscita e lo schema accusatorio deve reggersi proprio su questo fondamentale passaggio: il confronto tra l'imposta pagata sull'operazione effettivamente realizzata (operazione elusiva) e l'imposta che sarebbe stata versata se il contribuente avesse perfezionato l'operazione alternativa (operazione elusa).

Probabilmente, nel caso di specie - e seguendo una linea di accusa che nella sentenza non è esattamente esplicitata - la società proprietaria delle azioni avrebbe dovuto cederle prima della distribuzione degli utili da parte della partecipata. Se le cose fossero andate così, i dividendi non ci sarebbero stati e la minusvalenza, a sua volta, non sarebbe emersa, dato che il prezzo di cessione avrebbe tenuto conto del fatto che il nuovo socio avrebbe potuto godere, in virtù dell'acquisto dei titoli, della possibile distribuzione degli utili. In altre parole, il nuovo socio sarebbe stato in qualche modo costretto dalla forza delle cose a riconoscere un corrispettivo in una misura tale da immagazzinare gli utili presenti nel patrimonio della partecipata e ancora in attesa, per quanto si è sin qui esposto, di distribuzione.

Il lettore avrà già capito che si tratta di mere congetture, vale a dire ipotesi di lavoro non sufficientemente verificate: in sostanza, le cuginette della fantasia. Ma quand'anche si fosse

<sup>(21)</sup> Si legga a questo proposito F. Pedrotti, *Cessione di aziende* e di partecipazioni sociali nel reddito di impresa ai fini dell'IRES, Milano, 2010.

## Giurisprudenza Legittimità

riusciti a delineare un effettivo vantaggio tributario, incardinato in una asimmetria scaturita da un arbitraggio fiscale, si dovrebbe ancora discutere della sua connotazione "indebita". In effetti, non basta l'esistenza di un'asimmetria per configurare una fattispecie di elusione. È invece indispensabile stabilire se tale asimmetria configuri un "indebito" vantaggio tributario o se non si tratti, invece, di un'asimmetria metabolizzata dal sistema, come abbiamo cercato di spiegare in questo scritto anche con l'aiuto di alcuni esempi. La questione è brevemente affrontata nel paragrafo 4.4 della sentenza, dove si propende per l'assenza della connotazione "indebita" del vantaggio tributario sulla base dello schema argomentativo che qui di seguito conviene riprendere in tutta la sua estensione, per comodità del lettore.

Orbene, nel corpo della suddetta sentenza è riscontrabile questa lapidaria affermazione: "il vantaggio fiscale ascritto alla contribuente, con riferimento tanto ai dividendi distribuiti dalla società partecipata, quanto alla deducibilità delle minusvalenze (22), non può, di per sé solo, qualificarsi come indebito, atteso che deriva dalla disciplina legale (rispettivamente gli artt. 89 e 87 D.P.R. n. 917/1986) relativa a componenti reddituali non manipolati, la cui effettività giuridica ed economica non è messa in dubbio (23). E (come successivamente esplicitato anche dal comma 4 dell'art. 10-bis della Legge n. 212/2000) il risparmio d'imposta è legittimo, se non realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario" (par. 4.4.).

Ci sono due aspetti che meritano una sottolineatura: in primo luogo, il fatto che, ad avviso della richiamata sentenza, si tratta di vantaggio "non indebito" perché scaturente dalla disciplina legale; in secondo luogo, il riferimento a componenti reddituali effettive, vale a dire - così ci sembra di aver inteso - non riconducibili a fattispecie simulatorie. Infatti, con riguardo a queste ultime, nel par. 4.4. della sentenza si utilizza l'espressione "non manipolate", mentre in un altro punto dello stesso paragrafo si trova un riferimento, a proposito dell'acquisto e della successiva cessione delle azioni, a operazioni "non considerate fittizie, anomale o inadeguate rispetto all'operazione economica di *trading* intrapresa", mentre "i relativi schemi negoziali non sono tacciati di manipolazione e di alterazione".

Conviene partire proprio da quest'ultimo inciso, che è poi soltanto un modo per riflettere sul rapporto tra elusione e simulazione. A noi sembra chiaro che, qualora ci trovassimo di fronte a un'operazione di compravendita di azioni simulata, il problema dell'abuso dovrebbe essere risolto in radice nel senso della sua inesistenza. Invero, l'abuso presuppone che le operazioni perfezionate siano genuine. L'abuso non trova il proprio fondamento nell'attività ingannatoria, ma nel percorso operativo abbracciato dal contribuente in vista del raggiungimento di un risultato che egli stesso avrebbe potuto conseguire in modo più diretto e ad un tempo più oneroso sul piano tributario.

Se la compravendita delle partecipazioni non si fosse perfezionata (ed ecco, di nuovo, il contesto simulatorio valorizzato nella sentenza, nel quale il contribuente dice di aver fatto qualcosa mentre in realtà non ha fatto nulla), è chiaro che la minusvalenza non sarebbe stata deducibile, perché essa avrebbe incarnato un costo inesistente, identico a quello che connota le operazioni documentate da fatture oggettivamente false. In altre parole, ci saremmo trovati di fronte ad una minusvalenza artificiale, avulsa dalla realtà, non incapsulata in un effettivo depauperamento della ricchezza dell'impresa e, proprio per questo, incapace di incidere sul procedimento di determinazione del reddito. L'avviso di accertamento volto a disconoscerne la deducibilità avrebbe dovuto essere motivato sul piano dell'evasione tributaria, non sul piano dell'elusione.

<sup>(22)</sup> La sentenza richiama, testualmente, le "plusvalenze"; è tuttavia evidente che si tratta di un refuso, perché non avrebbe senso riferire a queste componenti di reddito il tema della deducibilità ed anche perché in altro punto della sentenza, al par. 1.1., si

evince che l'avviso di accertamento disconosce la deduzione delle minusvalenze, non di plusvalenze.

<sup>(23)</sup> I corsivi sono nostri.

Non convince nemmeno l'affermazione, contenuta nel passo della sentenza che abbiamo riportato sopra, stando alla quale il carattere non elusivo del vantaggio tributario dovrebbe dipendere dal fatto che si tratta di un risultato che promana dalla disciplina legale. Questa concatenazione tra fatto realizzato ed effetti giuridici previsti dalla legge sarebbe perciò sufficiente a togliere al vantaggio tributario quella curvatura di "posizione indebita" che è presupposta dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 per la contestazione di elusione.

Ma non è questo il punto.

Infatti, a noi sembra che in tutte le fattispecie di elusione i vantaggi conseguiti si collochino sistematicamente nel binario delle previsioni di legge, conformandosi ad essa, nel senso che gli effetti giuridici sono la naturale, univoca conseguenza delle operazioni economiche concretamente realizzate. Anzi, è proprio questo l'aspetto al quale il contribuente si aggrappa quando si trovi a combattere una contestazione di abuso. In effetti, il contribuente realizza questa o quella operazione, più o meno articolata, immaginando che anche l'Amministrazione finanziaria si attenga agli effetti giuridici predeterminati dalla legge con riferimento a quel contesto fattuale. Il contribuente conta su tali effetti e vi ripone tutto il proprio affidamento, perché li vuole far propri in vista dell'abbattimento del carico tributario.

Pertanto, con riferimento alla sentenza in commento, è chiaro come la società ricorrente non abbia in alcun modo ottenuto effetti giuridici scollegati dalla tipologia dei contratti stipulati e dalle operazioni concluse (acquisto di azioni, incasso dei dividendi, cessione delle partecipazioni).

## L'esclusione da IRES del dividendo configura vantaggio indebito?

Eccoci così giunti al passaggio più delicato del nostro ragionamento. Cercheremo di stabilire se l'esclusione da IRES di buona parte del dividendo, unitamente all'integrale deducibilità della minusvalenza, sia sufficiente a configurare un vantaggio "indebito" e, proprio per questo, un vantaggio elusivo.

Cominciamo con qualche considerazione dal lato economico e osserviamo come, nel caso del quale si è occupata la sentenza, si stia parlando di un azionista che ha l'interesse a consolidare sul piano monetario la remunerazione del capitale investito. È l'interesse che qualsiasi investitore potrebbe avere.

Pertanto, intascare i dividendi non significa addentrarsi nel compimento di atti asistematici. Al contrario, si tratta di un atto in perfetta armonia con la situazione possessoria di riferimento, caratterizzata dall'esistenza di partecipazioni societarie. L'azionista che, disponendo dei voti necessari in assemblea, induca la società partecipata alla distribuzione degli utili sta solamente chiudendo il cerchio dell'operazione economica iniziata con l'atto di conferimento. Se poi i dividendi scontano un'imposta assai esigua in ragione della disciplina di parziale esclusione da IRES, ciò non dipende da forzature ascrivibili al contribuente, ma dall'esigenza di evitare, o quanto meno di limitare, l'effetto di doppia imposizione. Non c'è nessun comportamento asistematico e l'esclusione del dividendo da IRES non è, a sua volta, indebita. Infatti - si noti - l'avviso di accertamento non la contesta. Il 95% del dividendo è escluso da IRES (ex art. 89 T.U.I.R.) perché il legislatore ha immaginato che a monte, presso la società partecipata che ha provveduto alla distribuzione dell'utile, codesto utile abbia in qualche modo scontato l'imposul reddito. Il socio che beneficia dell'esclusione da imposta con riguardo ai dividendi incamerati non è l'artefice di una furbata giuridica: è soltanto un soggetto che riceve la remunerazione del proprio capitale, a fronte della quale la società ha già versato il tributo.

Nulla esclude, a questo punto, che il socio possa decidere di vendere le azioni. Questa è una decisione che egli può assumere in totale autonomia, indipendentemente dalla caratura delle proprie partecipazioni e dal peso dei voti spendibili in assemblea. Il socio può disfarsi delle azioni perché quei titoli non gli interessano più e hanno perduto una parte del proprio valore in ragione della

## Giurisprudenza Legittimità

distribuzione degli utili. Anche qui, nulla di strano: è il normale comportamento di un investitore che si trova in un sistema di mercato nel quale, piaccia o non piaccia, le aziende circolano attraverso la cessione delle azioni o delle quote. Nel fissare il prezzo di cessione delle partecipazioni, il socio adotterà perciò un atteggiamento conforme alle leggi economiche e, nella determinazione del corrispettivo, considererà l'articolazione e la consistenza del patrimonio netto della partecipata. Il che significa, in termini più lineari e con maggior concretezza, che, qualora nella partecipata le riserve di utili si siano esaurite o si siano fortemente ridotte, il citato venditore non ne chiederà il riconoscimento attraverso il prezzo di vendita delle azioni: in altre parole, non potrà chiedere all'acquirente di "pagare" utili (ricchezze) che non esistono più. L'emersione della minusvalenza e la conseguente deducibilità di tale componente negativo di reddito costituiscono, a questo punto del ragionamento, la naturale conseguenza dell'operazione che si è realizzata. La minusvalenza non è un risultato artificiosamente ottenuto da un opaco pianificatore fiscale, come punto d'arrivo di una discutibile acrobazia negoziale. Al contrario, la citata minusvalenza emerge perché la società azionista, destinataria dell'avviso di accertamento, ha acquisito un prezzo di cessione inferiore al valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.

La deduzione della minusvalenza concretamente realizzata non esprime perciò alcun vantaggio tributario, dato che il "pagare di meno" si abbina a una riduzione della ricchezza in ragione, appunto, dell'emersione della minusvalenza. A ben vedere, quella deduzione è soltanto lo strumento attraverso il quale il sistema tributario consente di accedere ad una più corretta misurazione dell'indicatore di forza economica (nel nostro caso, il reddito d'impresa).

Non si confonda dunque l'ipotetico vantaggio tributario con l'ipotetica asimmetria. Quest'ultima non si incardina nella deduzione del costo, che è sacrosanta, ma nel rapporto con il soggetto terzo che, ancor prima dell'incasso dei dividendi, ha venduto le partecipazioni alla società cui è stato notificato l'avviso di accertamento. Se quella vendita non ha scontato alcun tributo, la situazione non è in equilibrio perché, in termini assai concreti, la deduzione della minusvalenza non è bilanciata dalla tassazione in capo al soggetto che ha venduto, a monte, le azioni. Ma della situazione di quest'ultimo soggetto la sentenza non ci dice nulla (e del resto nulla dovrebbe dirci).

Siamo allora al cospetto di un magistrale arbitraggio, con un contribuente che mette in fila due operazioni tendenzialmente irrilevanti sul piano impositivo, quali sono, per l'appunto, l'esclusione dei dividendi abbinata alla deduzione della minusvalenza? Lo decida il lettore. Per quanto ci riguarda, noi sappiamo che il sistema tributario non si esprime negativamente circa la possibilità di un siffatto comportamento. In particolare, non indica un percorso negoziale gerarchicamente costruito, né delinea passaggi prioritari (24) rispetto ad altri. Tanto meno impone di seguire, in una situazione come quella in esame, il percorso fiscalmente più oneroso. Il nostro sistema riconosce invece la libertà di scelta economica, in perfetta aderenza all'art. 42 Cost., implicitamente richiamato in un passaggio della sentenza della quale ci siamo qui occupati (ancora al par. 4.4.). Quest'ultima puntualizza, infatti, che "la scelta dell'imprenditore di cedere le partecipazioni in questione, dopo averle effettivamente acquistate, e più in generale la scelta di iniziare e cessare l'attività di trading, costituiscono esercizio di libertà di iniziativa economica e negoziale che non può essere, di per sé solo, sindacato dall'Amministrazione".

forme civilistiche e le mette in secondo piano, per la tutela dell'interesse generale all'acquisizione del tributo. Sono temi di una certa importanza, molto ampi, sui quali rinviamo, per chi volesse approfondire, a L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e* diritti costituzionali, Milano, 1996, e a P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

<sup>(24)</sup> Il lettore consideri, per esempio, quanto previsto dall'art. 47, comma 2, T.U.I.R., a proposito della prioritaria distribuzione di utili. Questa disposizione chiarisce che, indipendentemente dal contenuto della delibera assembleare, gli utili si considerano distribuiti per primi qualora nel patrimonio della società partecipata esistano anche riserve di patrimonio. La disposizione dimostra, se ancora ce ne fosse bisogno, che talvolta il diritto tributario ignora le

#### Modifica dell'art. 109 del T.U.I.R.

Dobbiamo tuttavia prendere in esame un'obbiezione abbastanza forte. Si tratta della modifica all'art. 109 T.U.I.R., alla quale abbiamo fatto riferimento nella parte iniziale di questo scritto. Quelle disposizioni, pur non applicabili al caso esaminato dalla sentenza in commento, sembrano conferire dal 2006 una consistenza oggettivamente elusiva all'incasso del dividendo cui abbia fatto seguito la cessione delle partecipazioni, stabilendo, quale effetto giuridico, l'indeducibilità della minusvalenza fino a concorrenza dei dividendi che non hanno concorso alla formazione del reddito.

Si tratterebbe di una fattispecie secondo noi proiettata in una dimensione asimmetrica. Infatti, l'espressione "fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi", con la quale ci si deve confrontare per quantificare l'ammontare della minusvalenza indeducibile, non è altro che un ripristino dell'equilibrio tra le due situazioni, vale a dire una rincorsa alla simmetria: ciò che non è tassabile in testa ad un dato contribuente misura simultaneamente, in capo al medesimo contribuente, ciò che è indeducibile, secondo lo schema rapidamente indicato in apertura di questo scritto.

Di certo è una scelta normativa che ha l'obbiettivo di semplificare l'operatività dell'Amministrazione finanziaria e di conferire leggerezza allo schema accusatorio.

Attraverso questa disposizione sostanziale, chiaramente connotata da una funzione antiabuso, l'Agenzia delle entrate non è tenuta a offrire alcuna prova della curvatura "indebita" del vantaggio tributario, anche ammesso che tale vantaggio, in verità, possa essere configurato. Al Fisco basta provare la sequenza di atti (incasso del dividendo ed emersione della minusvalenza) nell'arco temporale preso in considerazione dalla

legge per pretendere che il venditore inserisca in dichiarazione, tra le variazioni in aumento (ed ecco, appunto, la portata sostanziale di questa regola), la parte della minusvalenza indeducibile perché coperta dai dividendi esclusi da imposta. Osserviamo, però, come questa oggettivizzazione della fattispecie - che per la sentenza in esame "opera automaticamente, nel senso che, ove ne ricorrano tutti gli elementi costituivi, la minusvalenza non rileva fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi percepiti" (par.4.5.) - lascia pur sempre aperta la possibilità della disapplicazione della regola, in linea con quanto previsto dal comma 3-sexies dell'art. 109 T.U.I.R. Non si tratta di un'apertura di poco conto. Infatti, l'enunciato normativo dimostra che non tutte le asimmetrie declinano d'emblée in elusione fiscale e che c'è spazio per rimuovere dall'operazione economica, caso per caso, la patina di abusività.

Ci chiediamo pertanto: quali saranno le asimmetrie tollerate dal sistema tributario e quali, invece, le asimmetrie non tollerate?

Alcuni commentatori (25) hanno ritenuto che la funzione della disposizione antiabuso (ex art. 109, comma 3-bis e ss., T.U.I.R.) consista specificatamente nell'osteggiare alcune forme di asimmetria plurisoggettiva. Si tratta delle situazioni innescate da arbitraggi fiscali che integrino una vendita di partecipazioni cum cedola in regime PEX, un successivo incasso dei dividendi da parte del nuovo socio, in regime di esclusione IRES, e una successiva cessione delle partecipazioni oramai svuotate degli utili, in modo da garantire il realizzo di minusvalenze deducibili.

Ciò significa che se l'originario acquisto delle partecipazioni è avvenuto presso un soggetto che ha regolarmente assoggettato a tassazione il corrispettivo incassato, l'operazione assume, nel suo complesso e attraverso questo allargamento del

che in ipotesi non fruisce del regime 'PEX'. In sostanza, le minusvalenze e le differenze negative deducibili realizzate dal cessionario vengono messe in relazione con il corrispondente importo delle plusvalenze non tassate in capo al cedente, poiché, in linea teorica, dette minusvalenze o differenze negative sono scaturite dalla riduzione di valore della partecipata conseguente alla distribuzione dei dividendi avvenuta tra la prima e la seconda cessione dei titoli"

<sup>(25)</sup> M. Leo, *Le imposte sui redditi nel T.U.I.R.*, Milano, 2019, pag. 2110, che qui di seguito per comodità riportiamo: "Il disegno elusivo che la norma intende contrastare deriva dal possibile arbitraggio consistente nel realizzo di plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni, utili compresi, da parte di un soggetto che fruisce di esenzione, nell'incasso del dividendo - per la quasi totalità escluso da imposizione - da parte del cessionario e nel realizzo di minusvalenze deducibili da parte di quest'ultimo,

## Giurisprudenza Legittimità

campo dell'indagine, carattere simmetrico, cosicché l'ipotetico vantaggio tributario si spoglia della connotazione indebita.

La struttura del ragionamento ci ricorda quella regola, contenuta nell'art. 6 del D.Lgs. n. 358/1997, stando alla quale si poteva affrancare gratuitamente il disavanzo di fusione sul presupposto che le partecipazioni acquistate in funzione dell'operazione straordinaria fossero state assoggettate a

tassazione in testa al venditore, in occasione del realizzo della plusvalenza. In questo caso, la legge valorizzava la simmetria fiscale tra la deduzione di maggiori costi in capo alla società incorporante e l'imposizione sulle plusvalenze realizzate dal venditore delle partecipazioni.

La soluzione appare ragionevole. Tuttavia, "Abbi Dubbi", recita la canzone del noto cantautore napoletano (26).

#### Processo tributario

## Atti preparatori della riscossione e calcolo del contributo unificato: attenzione al petitum del ricorso

Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, Sez. II, Sent. 10 novembre 2022 (10 novembre 2022), n. 1272

Processo tributario - Contributo unificato tributario - Ricorso cumulativo - Versamento del contributo in unica soluzione - Necessità - Determinazione del quantum - Versamento collegato agli atti impugnati - Sussistenza

In caso di impugnazione con unico ricorso di una pluralità di atti, il contributo unificato dovrà essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà dalla somma dei contributi dovuti. L'impugnazione dell'intimazione di pagamento per vizi propri e derivati dell'atto non sposta la conclusione in merito all'individuazione del petitum fatto valere in giudizio e non modifica la natura dell'unico ricorso che non devolve al giudicante una pluralità di atti, ma si limita a sottoporre alla cognizione i vizi dell'unico atto impugnato, senza che dalla natura, propria o derivata dei vizi denunciati, derivi l'ampliamento dell'oggetto del giudizio e delle statuizioni giurisdizionali.

#### Svolgimento del processo

Con sentenza emessa in data 5/7/2021 la Commissione tributaria provinciale di Firenze, rigettata la questione preliminare relativa alla violazione del disposto di cui al D.L. n. 34 del 2020 maturando la decadenza dal potere accertativo della P.A. nel 2025 e non già nel marzo/dicembre 2020 e ritenuta la legittimità della notifica del provvedimento, rigettava nel merito il ricorso.

Osservava la Commissione che stante la legittimità del c.d. ricorso cumulativo, le modalità di calcolo e versamento del contributo unificato avrebbero dovuto essere ragguagliate al numero dei singoli atti impugnati.

Non era considerato conferente il riferimento del ricorrente all'intimazione di pagamento quale unico atto impugnato, visto che le doglianze attingevano comunque i vari atti ivi richiamati. Le spese venivano compensate per la particolarità della interpretazione della questione e le oscillazioni giurisprudenziali.

Avverso la sentenza ha proposto appello il contribuente chiedendo la riforma della sentenza, per i seguenti motivi:

-1) non si trattava di ricorso cumulativo come erroneamente ritenuto in sentenza, ma di ricorso avverso un unico atto, l'intimazione di pagamento, di cui si chiedeva l'annullamento tanto per vizi propri che per vizi afferenti alla notifica e la formazione delle sottostanti cartelle, denunciati solo per contestare la legittimità dell'intimazione, dato anche che il termine per la relativa impugnazione era scaduto da anni.

- La regolarizzazione del versamento del contributo unificato avrebbe dovuto essere richiesta entro trenta giorni dall'iscrizione a ruolo (6/8/19) e non cinque mesi dopo (5/1/20); non erano dovute le spese di notifica visto che l'atto era notificato con PEC;
- Quanto alle sanzioni, la cui applicabilità è prevista nella misura del 200% oltre i 90 giorni dalla notifica della regolarizzazione, non si si era tenuto conto della sospensione dei termini legata alla pandemia da COVID.
- Si contestava inoltre l'entità della sanzione, determinata nella percentuale massima senza tener conto del range edittale e senza graduazione, non potendosi considerare vincolanti per il contribuente i criteri di ragguaglio a percentuale calibrati sui giorni di ritardo, cui si era attenuto l'Ufficio basandosi su una circolare del MEF 21/11/2011, parzialmente contrastante con i criteri dell'art. 7 D.Lgs. n. 472 del 1997. Si lamenta infine che non si fosse tenuto conto della condizione di indigenza del contribuente, emergente dagli atti.
- Il provvedimento sarebbe inoltre illegittimo non essendo intervenuta, in base all'art. 16 D.Lgs. n. 472 del 1997, la previa notifica dell'atto di contestazione con l'invito al pagamento nei termini e l'avviso sulla facoltà di depositare deduzioni e proporre

impugnazione, con conseguente nullità per contrasto con il diritto di difesa previsto dallo statuto del contribuente.

Si costituisce a sua volta la segreteria della Commissione chiedendo la conferma della sentenza correttamente resa tanto in punto di diritto che rispetto agli elementi fattuali che si atteggerebbero in modo diverso dalle prospettazioni del ricorrente:

- Si osserva che il criterio di ragguaglio dell'entità del contributo è costituito dal numero degli atti avverso i quali vengono promosse censure sottoposte alle cognizioni del giudice tributario, dato riscontrato nel caso di specie poiché il ricorso di primo grado era incentrato sui vizi delle sottostanti cartelle.

Si rileva che i termini sono solo ordinatori:

- Si sottolinea che era stato rispettato il termine dei 90 giorni per l'irrogazione della sanzione, risultando errato il calcolo dell'appellante;
- Si rileva che il sistema sanzionatorio previsto dal D.P.R. n. 115 del 1982 prevale sulla disciplina ordinaria in quanto speciale;
- E infine che la contestazione era stata regolarmente portata all'attenzione del contribuente con tutti gli avvisi di garanzia previsti dalla legge.

#### Motivi della decisione

L'appello è meritevole di accoglimento nel merito e la sentenza va pertanto riformata: in via preliminare, vanno rigettate le questioni di rito dedotte:

- la questione relativa alla nullità per tardività della notifica dell'atto di recupero (15/1/2020) è infondata poiché il termine indicato nell'art. 248 del TUSP non è perentorio ma ordinatorio, come riconosciuto più volte anche dalla giurisprudenza di merito (CTR Toscana n. 11/24/12, CTP di Firenze, n. 76 e77/01/2020, CTP di Firenze 13/11/2021).

Non essendovi previsione di decadenza dall'azione di recupero del C.U., ne consegue che il termine non è previsto a pena di nullità dell'atto.

- Il fatto che talune delle cartelle attengano ad infrazioni al Codice della strada è quesitone di merito ininfluente in ordine alla determinazione degli oneri fiscali connessi al deposito del ricorso introduttivo.
- Quanto all'entità della sanzione, il termine dei 90 gg risulta essere stato rispettato pur tenendo conto del computo dei giorni di sospensione previsti a causa della pandemia da COVID: la notifica all'integrazione

CUT è del 15 gennaio 2020, quindi vi erano 38 gg. anteriori all'avvio della sospensione del 23 febbraio-15 maggio 2020 prevista dal D.L. n. 18 e 23 del 2020. Riprendendo a decorrere il calcolo dal 16 maggio ne consegue che effettivamente il termine di 90 giorni scadeva al 24 luglio, quindi, era già abbondantemente decorso alla data della notifica del provvedimento che è del 3 agosto.

- Nell'invito al pagamento erano poi indicate esattamente le facoltà del contribuente e le azioni esperibili. Nel merito viceversa non è condivisibile la soluzione adottata in primo grado basata sulla ritenuta natura cumulativa del ricorso avverso l'intimazione di pagamento, stanti le censure introdotte anche con riferimento alle cartelle di pagamento quali atti presupposti.

La questione è relativa all'interpretazione del comma 3-bis dell'art. 14 del D.P.R. n. 115 del 2002. che dispone come, in caso di impugnazione con unico ricorso di una pluralità di atti, il contributo unificato dovrà essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà dalla somma dei contributi dovuti.

Emerge dagli atti di causa che il ricorrente ha impugnato l'intimazione di pagamento, quindi il ricorso aveva ad oggetto un unico atto, di cui si chiedeva la rimozione. La circostanza che le censure si incentrassero tanto su vizi propri che derivati dell'atto, a parere di questa Corte, non sposta la conclusione in merito all'individuazione del *petitum* fatto valere in giudizio e non modifica la natura dell'unico ricorso che non devolve al giudicante una pluralità di atti, ma si limita a sottopone alla cognizione i vizi dell'unico atto impugnato, senza che dalla natura, propria o derivata dei vizi denunciati, derivi l'ampliamento dell'oggetto del giudizio e delle statuizioni giurisdizionali.

Ne è indiretta conferma la non autonoma impugnabilità delle cartelle per decorso del termine.

L'accoglimento della questione di merito assorbe le ulteriori censure mosse dalle parti.

Stante l'oscillazione giurisprudenziale che si registra in materia, ricorrono giusti motivi di compensazione delle spese.

#### P.O.M.

La Corte Tributaria di 2 grado di Firenze, in riforma integrale della sentenza di primo grado, Accoglie l'appello e compensa le spese.

# Contributo unificato tributario e impugnazione degli atti presupposti della riscossione: "Questo matrimonio non s'ha da fare"

di Giulio Bartoli (\*) e Alessandro Maria La Regina (\*\*)

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, con sentenza n. 1272/2022, cerca, in maniera apprezzabile, seppur forse eccessivamente stringata, di chiarire una volta per tutte come liquidare correttamente il contributo unificato tributario in caso di ricorso avverso gli avvisi esattoriali preparatori dell'esecuzione forzata i quali, a causa della loro natura spesso frammentata in una serie di numerosi atti sottostanti e presupposti, si prestano - sul tema - a interpretazioni eccessivamente discrezionali da parte delle Segreterie delle Corti, foriere di aggravi pecuniari spesso abnormi in capo ai ricorrenti. Tale decisione, che si muove lungo un filone interpretativo scaturito proprio in seno alle Corti di Giustizia toscane di primo grado con le sentenze n. 82/2022 e n. 677/2022, ha il pregio infatti di individuare un ben preciso modus operandi fondato essenzialmente sulla corretta delimitazione, ad opera di colui al quale è demandata la liquidazione del tributo, della domanda del ricorso introduttivo. La questione tuttavia, come vedremo, è ben lungi dall'essere definitivamente risolta, auspicando per la sua soluzione un intervento quantomai rapido da parte del legislatore.

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, in commento, ha il pregio di affrontare, in termini insolitamente chiari, un aspetto alquanto problematico di un tributo dai contorni applicativi a tutt'oggi non ben definiti, vale a dire la liquidazione del contributo unificato nel processo tributario (1) nei casi di

impugnazione di atti esattoriali preparatori dell'esecuzione forzata (2).

Un tema, questo, di estrema attualità tra gli operatori del diritto tributario, il quale, sebbene coinvolga una tipologia di imposta solitamente ritenuta di importanza secondaria dalla pubblicistica in materia, è ancora oggi oggetto di accese

<sup>(\*)</sup> Dottore commercialista e Revisore Legale in Pistoia, Prato e Firenze

<sup>(\*\*)</sup> Dottore commercialista e Revisore Legale in Pistoia, Prato e Firenze

<sup>(1)</sup> Il contributo unificato nel processo civile, amministrativo e tributario è disciplinato dal D.P.R. n. 115/2002, il quale, all'art. 9, comma 1, recita testualmente: "È dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, compresa la procedura concorsuale di volontaria giurisdizione, e nel processo amministrativo e nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'art. 13 e salvo quanto previsto dall'art. 10" Storicamente il contributo unificato nel processo tributario non è mai stato prescritto da alcuna norma giuridica, e fino all'anno 2011 le sue veci erano effettuate dal pagamento di diritti e bolli da versare nella misura di euro 14,62 ogni 4 facciate del ricorso in base alle indicazioni di cui al D.P.R. n. 642/1973. L'applicazione del contributo unificato è stata estesa per l'accesso alla giustizia tributaria dall'art. 37, comma 6, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria) - convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge 15 luglio 2011, n. 111 - che ha modificato l'art. 9 del D.P.R. n. 115/2002. La quantificazione del contributo da versare, invece, è determinata ai sensi del comma 3-bis dell'art. 14 del D.P.R. n. 115/2002, nel testo precedente le modifiche apportate dalla Legge n. 147/2013, il quale prevede che: "[...] il valore della lite, determinato ai sensi del comma 5 dell'art. 12 del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, doveva risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito". Per approfondimenti, vedi M. Curti, Il contributo unificato sugli atti giudiziari, Milano, 2002; A.

Carinci-C. Rasia, *Il processo tributario*, pag. 265 ss., Milano, 2020; P. Bevilacqua, *Il contributo unificato nel processo tributario*, Rimini, 2013; S. Metra, *Il contributo unificato nel processo tributario*, Milano, 2018.

<sup>(2)</sup> Si fa riferimento ad atti quali, ad esempio, le intimazioni di pagamento, il preavviso di iscrizione ipotecaria, il preavviso di fermo amministrativo; sebbene il tema possa essere esteso, in determinate circostanze, anche agli atti dell'espropriazione propriamente detti. Senza propriamente entrare nel merito di un tema estremamente complesso quale la possibilità di impugnare in sede di giurisdizione tributaria gli atti dell'espropriazione tributaria, si ricorda come dottrina e giurisprudenza ritengano ormai pacificamente assodata la possibilità di proporre ricorso avverso tale categoria di atti amministrativi, aventi natura di atto impositivo quantunque non espressamente indicati all'interno dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, contenente l'indicazione degli atti autonomamente impugnabili presso le Corti di Giustizia Tributarie. Altro tema estremamente delicato è poi quello se l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 possa rappresentare una facoltà oppure un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo. A tal proposto, per approfondire si segnalano a E. Fronticelli Baldelli, "Intimazione di pagamento impugnabile in maniera autonoma?", in Corr. Trib., n. 3/2020; M. Basilavecchia, "Obbligo di impugnazione congiunta della cartella di pagamento e dell'atto presupposto non notificato", in GT-Riv. giur. trib., n. 11/2012; A. Comelli, "La discutibile impugnazione facoltativa degli atti d'intimazione di pagamento", in GT-Riv. giur. trib., n. 6/2015.

dispute giurisprudenziali a più di venti anni dalla sua introduzione.

Al fine di inquadrare correttamente la questione, occorre anzitutto ricordare come la categoria degli atti della riscossione tragga il proprio fondamento, come ormai ben noto, da uno o più atti temporalmente nonché ontologicamente antecedenti (quali, ad esempio, un avviso di accertamento oppure una cartella di pagamento), comunemente detti "presupposti" o "prodromici", contenenti il titolo esecutivo (3), nonché la pretesa erariale il cui soddisfacimento è direttamente connesso all'azione dell'esattore; da qui la consuetudine - ormai assodata - dei difensori tributari di impugnare entrambe le tipologie di atti nel medesimo ricorso e in merito ai vizi specifici di ciascuno, allo scopo di raggiungere la maggiore efficacia possibile nello svolgimento delle proprie difese.

L'esempio tipico di quanto sopra enunciato consiste nell'eccepire in giudizio, assieme ai vizi propri dell'atto esattoriale (esempio: una intimazione di pagamento), l'omessa o invalida notifica degli atti ad esso presupposti, in virtù del principio ormai consolidato nella giurisprudenza di merito e di legittimità (4) secondo il quale "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario"; pertanto "l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce

un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato", con la logica conseguenza che, in caso di omessa/invalida notifica di un atto del procedimento, quest'ultimo non potrà che dirsi viziato da nullità radicale (5).

Allo stato attuale, vi è dunque piena facoltà, per il contribuente, come affermato graniticamente dalla Cassazione a Sezioni Unite, di "impugnare l'atto successivo facendo valere il vizio derivante dall'omessa o errata notifica dell'atto presupposto, che costituisce vizio procedurale per l'interruzione della sequenza procedimentale caratterizzante l'azione impositiva e predisposta dalla legge a garanzia dei diritti del contribuente", oppure in alternativa di "impugnare cumulativamente anche quello presupposto non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria" (6).

Le Sezioni Unite, pertanto, hanno in tal modo tracciato la duplice strada da percorrere in caso di omessa notifica dell'atto presupposto: la prima, che consiste nell'impugnare unicamente l'atto consequenziale, facendo valere la sussistenza di vizi propri del medesimo, tra cui anche l'omessa notifica dell'atto presupposto; la seconda, quella di impugnare assieme a quest'ultimo in via cumulativa anche quello presupposto asseritamente non notificato, per contestarne il merito della pretesa (7).

In tal modo, l'ordinamento processuale provvede ad assicurare nei confronti del contribuente che non ha mai ricevuto l'atto impositivo o

<sup>(3)</sup> La funzione del ruolo come titolo esecutivo è disciplinata dall'art. 21, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui "[...] la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo" e dall'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, il quale dispone al comma 1 che "[...] il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento" e, quindi, al comma 2, che, "se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo, entro cinque giorni".

<sup>(4)</sup> La sentenza "principe" in tal senso, a nostro parere, è rappresentata da Cass., SS.UU., n. 10012/2021, al cui testo integrale rimandiamo. In senso conforme, cfr. Cass. civ. n. 2642/2022; Cass. civ. n. 25685/2021; Cass. civ. n. 24658/2021; vedi anche Cass. civ. n. 346/2021.

<sup>(5)</sup> Nel caso delle impugnazioni di pagamento, dottrina e giurisprudenza di legittimità risultano concordi nell'attribuire al contribuente la facoltà e non l'onere di impugnare tale tipologia di atti ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, seppur non espressamente elencata all'interno della medesima norma, vedi Cass. civ. n. 18610/2019; conf. Cass. civ. n. 11471/2018; Cass. civ. n. 26129/2017; Cass. civ. n. 2616/2015; Cass. civ. n. 14373/2010; Cass. civ. n. 16293/2007. La mancata impugnazione di un atto non espressamente previsto dal predetto art. 19, peraltro, non dovrebbe precludere al contribuente la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo, vedi Cass. civ. n. 26129/17, e Cass. civ. n. 14675/2016. Tuttavia, in senso contrario, Cass. civ. n. 31240/19, mediante la quale la Suprema Corte ha ritenuto che la mancata opposizione ad una intimazione di pagamento impedisca al contribuente di impugnare successivamente la pretesa.

<sup>(6)</sup> Cass., SŚ.UU., n. 10012/2021, cit.; Cass. civ. n. 5791/2008; Cass. civ. n. 25685/2021; Cass. civ. n. 18972/2007; Cass. civ. n. 724/2010; Cass. civ. n. 1837/2010.

<sup>(7)</sup> Così la recentissima Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Firenze, 16 novembre 2022, n. 677.

esattoriale primigenio il diritto e la possibilità di poterne contestare i vizi "a monte", quali in particolare l'omessa e/o invalida notificazione, allo stesso tempo scongiurando le possibili nefaste conseguenze derivanti dal soddisfacimento coattivo contra legem di pretese avanzate dall'Errario, i cui termini di decadenza magari siano già spirati. Da notare infatti come, almeno nella maggioranza dei casi, la questione relativa alla contestazione circa l'invalida notifica va di pari passo a quella relativa alla prescrizione del credito, evidentemente maturata successivamente alla notifica dell'atto presupposto (8).

Nel solco di tali principi, di origine prettamente giurisprudenziale, si inserisce l'annosa questione circa il contributo unificato tributario da versare unitamente all'iscrizione a ruolo del ricorso, che è diretta conseguenza della seguente domanda: quale (o quali) è (o sono) l'atto impugnato (o gli atti impugnati)?

In altri termini: nel caso di impugnazione di una intimazione di pagamento avente ad oggetto plurime cartelle di pagamento (e nel caso in cui nel ricorso vengano eccepiti sia i vizi propri dell'intimazione, sia l'omessa o invalida notifica degli atti prodromici), il contributo unificato da versare sarà relativo al valore della sola intimazione, oppure dovrà essere calcolato sul valore dell'intimazione e anche sul valore delle singole sottese cartelle?

E ancora: come deve essere calcolato il contributo unificato in caso di impugnazione, tramite un unico ricorso cumulativo, di plurime cartelle di pagamento conosciute solo attraverso l'estratto di ruolo?

Proviamo a saltare subito alle conclusioni, relativamente a quest'ultimo caso: la Corte di cassazione, con la recentissima sentenza n. 29998/2022 del 13 ottobre 2022 (Presidente De Masi, Relatore Candia), dopo un interessante approfondimento sul punto, afferma che "il contributo unificato deve essere versato in unica soluzione, e il relativo importo risulta dalla somma dei

contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi", in ottemperanza all'art. 14, comma 3-bis, del D.P.R. n. 115/2002.

Pertanto, in caso di ricorso cumulativo contro plurime cartelle di pagamento (non notificate e conosciute *aliunde* tramite l'estratto di ruolo), sembrerebbe che il valore della causa debba essere individuato in relazione al valore di ogni singola cartella, e non in relazione al loro valore complessivo.

Molti interrogativi, invece, si pongono sugli altri quesiti.

## Le difficoltà legate alla corretta interpretazione degli atti

Entrando nel vivo della problematica, ad avviso degli scriventi il qui pro quo tra contribuenti, i loro difensori e le segreterie delle Corti Tributarie scaturisce da un'errata applicazione della nozione di "ricorso cumulativo", a sua volta riconducibile all'abitudine diffusa tra gli operatori del diritto a considerare come inscindibile l'impugnazione degli atti presupposti unitamente ai propri atti prodromici, quando in realtà quest'ultima tipologia di ricorso può benissimo assumere un carattere meramente eventuale.

Un breve inquadramento, prima normativo e poi storico, si impone.

Dal punto di vista strettamente prescrittivo, in relazione al c.d. ricorso cumulativo, l'art. 18, comma 2, lett. d), del D.Lgs. n. 546/1992 impone unicamente al contribuente di specificare nel proprio ricorso l'atto impugnato e l'oggetto della domanda; allo stesso tempo il rinvio operato dall'art. 1, comma 2, alle norme del Codice di procedura civile consente di introdurre l'applicazione degli artt. 103 c.p.c. (litisconsorzio facoltativo) e 104 c.p.c. (pluralità di domande contro la stessa parte), e ciò ha spinto la giuri-sprudenza, pertanto, a ritenere ammissibili sia il ricorso collettivo (proposto da più soggetti

<sup>(8)</sup> Per approfondire il tema, si segnala il commento di G. Glendi alla sentenza del 16 luglio 2021, n. 1280 emessa da giudice di pace di Catania, "Può essere opposta *ex* art. 615 c.p.c. la prescrizione maturata dopo la notifica del titolo", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 12/

<sup>2021;</sup> vedi anche Cass., Sez. lav., n. 18305/2020 con commento di G. Chiaramonte, "Notifica dell'ipoteca esattoriale: effetto interruttivo e decorso del termine di prescrizione", in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 3/2021.

contro il medesimo atto) (9), sia il ricorso cumulativo (proposto dal medesimo contribuente contro più atti connessi) (10). In particolare, la giurisprudenza della Corte di cassazione (11), nonostante l'assenza di disposizioni specifiche in materia di ricorsi cumulativi nel processo tributario, muovendo da una interpretazione evolutiva dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, secondo periodo, e dell'art. 104 c.p.c., ha sempre considerato ammissibili anche nel processo tributario le impugnazioni che avevano ad oggetto sia provvedimenti, sia sentenze collegate e connesse, per ragioni soggettive ed oggettive (12).

Interpellato sul punto il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), nella prevedibile ottica di perseguire la massimizzazione del gettito, si propose di scongiurare la corresponsione di un singolo contributo unificato tramite la proposizione di un unico ricorso avverso più atti tra di loro connessi, emanando dapprima la circolare n. 1/DF 2.1 del 21 settembre 2011 e, successivamente, la Direttiva 2/DGT del 14 dicembre 2012 (13). Detti atti erano volti a precisare che proprio nei casi di ricorso cumulativo, a prescindere dalla loro tipologia, il contributo unificato dovesse essere corrisposto in base al valore dei singoli atti impugnati e non già in relazione alla somma del valore complessivo di questi.

Il MEF tuttavia, ed è bene ricordarlo, giunse a tale conclusione in assenza di una specifica disposizione normativa: tanto è vero che, in seguito, il legislatore tentò di colmare il vuoto normativo con l'art. 1, comma 598, della Legge n. 147/2013, modificando il menzionato comma 3-bis dell'art.

14 del D.P.R. n. 115/2002, aggiungendo il passo seguente: "nei processi tributari, il valore della lite, (è) determinato, per ciascun atto impugnato, anche in appello" senza tuttavia pervenire ad un esito soddisfacente, alla luce dei persistenti e attuali dubbi interpretativi in materia.

A fronte di tali carenze, accade pertanto che le segreterie delle Corti di Giustizia procedano al conteggio e alla liquidazione del contributo unificato tributario "in automatico", senza accertarsi in concreto del contenuto del *petitum* e della *causa petendi* di ciascun ricorso, ma considerando nel computo sia l'atto autonomamente impugnabile (e impugnato), sia tutti gli atti presupposti, e determinando il versamento dovuto in misura errata nonché, in determinati casi, dall'ammontare proibitivo.

Si pensi, ad esempio, all'impugnazione di una intimazione di pagamento di valore della causa pari a 1.200 euro, fondata su 10 cartelle di pagamento presupposte, reclamanti tasse automobilistiche.

Partendo dal presupposto che, in media, ad ogni cartella di pagamento corrisponda un valore di lite compreso tra i 100 e i 150 euro cadauna, il contribuente (almeno secondo la consueta liquidazione operata dalle segreterie delle Corti) si troverebbe a pagare 10 contributi unificati da 30 euro l'uno, più un altro contributo sul valore dell'intimazione (altri 30 euro).

Il tutto, quindi, per un totale di 330 euro, a fronte di una intimazione di pagamento di 1200 euro: si tratta, a ben vedere, di un valore pari a oltre il 25% della pretesa (in aggiunta al fatto che il malaugurato contribuente dovrà pagare anche un onorario minimo - si spera - al difensore).

<sup>(9)</sup> Cass. n. 7940/2016; cfr. Cass. civ. n. 4629/2016.

<sup>(10)</sup> Cass. n. 23562/2009; cfr. Cass. civ. n. 7359/2002

<sup>(11)</sup> Cass. civ. n. 4490/2013; Cass. civ. n. 10578/2010; Cass., SS.UU., n. 3692/2009; cfr. Cass. civ. n. 23562/2009; Cass. civ. n. 19666/2004; Cass. civ. n. 7359/2002.

<sup>(12)</sup> Proprio tale ampliamento dell'area di operatività del giudizio tributario, proposto nell'ottica di garantire l'effettività della tutela e la ragionevole durata del processo, ha consentito a molti contribuenti l'impugnativa congiunta di diversi atti loro notificati in via contestuale (si pensi, a titolo di esempio, a pluralità di intimazioni di pagamento, emesse per le stesse ragioni presupposte), oppure l'impugnativa di un unico provvedimento contenenti plurimi atti presupposti (esempio: preavviso di iscrizioni ipotecarie, preavviso di fermo amministrativo, fondati sui medesimi atti presupposti).

<sup>(13)</sup> Contenenti risposte ai quesiti in materia di contributo unificato nel processo tributario. Si veda, in particolare, il quesito

n. 18 della citata Direttiva 2/DGT del 14 dicembre 2012, con cui viene richiesto: "Nel caso in cui con un unico ricorso risultino impugnati più atti di accertamento (ricorso cumulativo oggettivo) il valore della lite su cui calcolare il contributo unificato è dato dalla somma dei valori di detti atti ovvero il calcolo del CU deve essere effettuato per ogni singolo atto?". Segue la risposta: "In base a quanto disposto dal comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992 'per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato'. Soltanto nel caso in cui siano impugnati gli atti di irrogazione delle sanzioni il valore della lite è dato dalla loro somma. Tenuto conto che la norma collega il valore della lite al singolo atto impugnato, in caso di un unico ricorso avverso più atti, si ritiene che il calcolo del contributo unificato debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori".

Di contro, ecco il paradosso: il contribuente che riceverà un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate di valore pari a 20 mila euro, in caso di impugnazione dovrà versare soltanto 120 euro di contributo unificato (ovvero lo 0,6% del valore!).

È evidente la presenza di un corto circuito logico e normativo infelice, nonché generatore di disuguaglianze non commisurate al valore complessivo degli atti, né alla provenienza degli stessi. Infatti, per gli atti numericamente più "importanti" paradossalmente il valore del CUT sarà più basso in quanto atti "singoli", mentre quando si tratta di impugnare un atto "composto", nonostante il valore della causa sia nettamente più basso, il valore del CUT sarà in proporzione (quasi sempre) più elevato; così, nella pratica professionale, mentre per gli avvisi impugnabili emessi dall'ente impositore il valore del CUT sarà calcolato "unicamente" su questo, viceversa per gli atti preparatori della riscossione promanati dall'agente della riscossione, spesso concatenati ad ulteriori atti precedenti, il valore del CUT verrà calcolato sommando i singoli atti presupposti, con evidente disparità di trattamento.

#### La vicenda trattata dalla Corte di Giustizia Tributaria della Toscana

A fianco di tali peculiari fattispecie di impugnazioni, ormai di prassi comune nel nostro ordinamento processual-tributario, si è sviluppato nel tempo un filone quantomai rilevante di contenziosi legati alla correlata liquidazione dell'ammontare del contributo unificato (14), i quali hanno interessato a più riprese le segreterie delle Corti di Giustizia Tributaria (già Commissioni

tributarie) di tutto il Paese, senza ancora giungere ad una via ermeneutica condivisa.

La sentenza in commento, in particolare, trae origine dall'impugnazione della sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze, la quale, rigettando il ricorso del contribuente avverso l'invito al pagamento del contributo unificato, aveva affermato che, essendo l'intimazione di pagamento successiva a plurime cartelle esattoriali, l'importo del contributo doveva essere ragguagliato al numero di tali singoli atti. Ad avviso dei giudici di prime cure, infatti, quanto prospettato dal ricorrente, il quale sosteneva di aver impugnato un unico atto ovvero l'intimazione di pagamento (e non certo anche gli atti prodromici), non era conferente, né corrispondente alla realtà dei fatti.

Avverso la sentenza, veniva incardinato l'appello, con cui venivano eccepite varie doglianze. In primis, il fatto che, con riguardo al ricorso di primo grado, non si trattava di un ricorso cumulativo (come invece ritenuto erroneamente dai giudici di prima facie), bensì di un ricorso avverso un unico atto, l'intimazione di pagamento, di cui si chiedeva l'annullamento tanto per vizi propri, che per vizi afferenti alla notificazione delle sottostanti cartelle, senza tuttavia una (in) diretta impugnazione di queste ultime. Venivano poi denunciate altre irregolarità sulla quantificazione del contributo, nonché vizi di decadenza. Il Collegio di secondo grado accoglieva l'appello, nel merito della questione, e pertanto riformava l'errata sentenza di primo grado.

Ad avviso del Collegio fiorentino, infatti, l'atto impugnato era uno soltanto, ovvero l'intimazione di pagamento.

(14) La Cassazione ha da sempre affermato che è impugnabile innanzi al giudice tributario l'invito al pagamento del contributo unificato (Cass. civ. n. 23532/2020 del 27 ottobre 2020). L' elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 ha natura tassativa ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi venga portata a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria. Ovviamente l'impugnazione di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 rappresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo.In quest'ottica sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una

pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, essendo irrilevante la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di accertamento" o la mancanza del termine o della forma da osservare per l'impugnazione o della Commissione tributaria competente. La mancata impugnazione dell'invito al pagamento del contributo unificato per atti giudiziari, se accompagnato dall'omesso pagamento, comporterebbe l'automatici rirogazione della sanzione aggiuntiva del 30%. Da ciò deriva sia la natura compiuta e definita della pretesa tributaria sia il concreto interesse, in capo al contribuente, ad impugnare il relativo invito a pagare il contributo unificato.

Con il ricorso, infatti, era stata opposta soltanto l'intimazione, evidenziando a tale scopo anche plurimi vizi anche relativi alle cartelle sottostanti (di cui si asseriva l'invalida notifica), ma tuttavia senza in alcun modo influire sull'individuazione del *petitum* e sulla domanda rivolta al giudice, concretizzatasi nella richiesta di rimozione dell'unico atto tipico impugnato nei termini, ovvero l'intimazione di pagamento.

#### Una possibile soluzione interpretativa

La sentenza in commento ha sicuramente il pregio di suggerire all'interprete una possibile soluzione alla questione, vincolata alla necessità di prestare particolare attenzione all'atto impugnato e all'oggetto della domanda del ricorso; allo stesso tempo, tuttavia il dictum della Corte di merito qui analizzato, pur con notevoli passi avanti, non riesce ancora ad esprimere una regola generale su un tema che comunque, va detto, per sua natura risulta affetto da un considerevole margine di discrezionalità, e che proprio in quanto tale meriterebbe forse un intervento incisivo da parte del legislatore. L'intervento giurisprudenziale della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, al fine di sciogliere il dilemma sulla quantificazione del contributo unificato, suggerisce infatti all'interprete la seguente domanda: in quali circostanze l'impugnazione di un atto esattoriale (nel caso specifico una intimazione di pagamento) trova la propria ragion d'essere in sé stessa, a prescindere dalla presenza di un atto impositivo presupposto?

Una domanda questa che, come è facile intendere, esula dalla semplice modalità di quantificazione di siffatta entrata tributaria, interessando come già detto i temi della forma della domanda del ricorso, nonché dell'oggetto del medesimo.

Il nucleo della sentenza emessa dalla CTR Toscana afferma infatti in maniera netta come: "Emerge dagli atti di causa che il ricorrente ha impugnato l'intimazione di pagamento, quindi il ricorso aveva ad oggetto un unico atto, di cui si chiedeva la rimozione. La circostanza che le censure si incentrassero tanto su vizi propri che derivati dell'atto, a parere di questa Corte, non sposta la conclusione in merito all'individuazione del petitum fatto valere in giudizio e non modifica la natura dell'unico ricorso che non devolve al giudicante una pluralità di atti, ma si limita a sottoporre alla cognizione i vizi dell'unico atto impugnato, senza che dalla natura, propria o derivata dei vizi denunciati, derivi l'ampliamento dell'oggetto del giudizio e delle statuizioni giurisdizionali".

Sacrosanto, aggiungiamo noi.

Il petitum del ricorso infatti, almeno da quanto ci è dato di capire leggendo il testo del dispositivo, coincide con la richiesta di annullamento della singola intimazione di pagamento, unicamente per vizi propri dell'atto; tale richiesta può ben assumere autonoma rilevanza nel giudizio anche in virtù di una possibile irregolarità nella notifica degli atti sottostanti, senza la necessità di richiedere al giudice un'attività di cognizione diretta ad annullare i medesimi. In altri termini, qualora l'impugnazione sia volta esclusivamente a rilevare i vizi dell'atto di riscossione, propri o derivati che essi siano, la questione della irregolarità degli atti prodromici sollevata in giudizio dovrebbe giustamente essere considerata alla stregua di un argomento di prova, in quanto tale destinato unicamente ad integrare il motivo del ricorso; senza che da ciò possa in alcun modo discendere una impugnazione diretta degli stessi atti presupposti, quantunque indiretta e mediata (15), con la diretta conseguenza del loro inserimento nel conteggio del contributo unificato.

senza mai impugnare gli atti presupposti". Continuando, i giudici fiorentini affermano che "il valore della controversia, va commisurato al petitum della domanda e non certo alle sottostanti ragioni di essa. Anche perché, ove si ragionasse in termini diversi, si arriverebbe all'assurdo di poter computare nel valore da tassare ai fini del calcolo del CUT finanche gli avvisi di accertamento sottostanti alle cartelle o altri atti intermedi emessi nel corso del procedimento tributario".

<sup>(15)</sup> Siffatta decisione, peraltro, si muove nel solco di una assai recente sentenza dal tenore analogo, anch'essa emessa dalla Comm. trib. prov. di Firenze, la n. 82/2022 depositata il 3 febbraio 2022, dove si afferma che "l'impugnazione non ha ad oggetto più atti impugnati ma soltanto un unico atto, avendo il contribuente impugnato soltanto l'ipoteca per denunciarne vizi propri, e circoscritto l'oggetto del processo alla validità o meno della sola iscrizione ipotecaria, denunciando con tale atto questioni riguardanti la forma, il contenuto e il procedimento di adozione dell'ipoteca,

Il caso in analisi indica chiaramente come l'annullamento dell'intimazione per vizi propri, e la correlata volontà di voler scongiurare gli effetti nefasti di quest'ultima, potrà inequivocabilmente essere disposto dal giudice senza per forza dover emettere un giudizio di merito sulla conoscibilità degli atti presupposti, così come sulla loro motivazione; in queste occasioni pertanto il calcolo del contributo unificato dovrà pertanto essere effettuato unicamente sul valore complessivo dell'intimazione impugnata, al netto degli interessi e delle sanzioni.

Nella prassi, tuttavia, tale comportamento non sempre coincide con l'azione difensiva voluta dal contribuente e dai suoi difensori. Questi ultimi, infatti, oltre che voler scongiurare gli effetti quantomai nefasti di una esecuzione tributaria, hanno spesso tutto l'interesse di assicurarsi che il giudizio di cognizione disponga il definitivo annullamento anche delle pretese "a monte" contenute negli atti presupposti (16).

Pertanto, in caso di esito del giudizio sì positivo, ma tuttavia circoscritto alla validità dell'atto dell'esecuzione impugnato e non anche esteso agli atti presupposti, l'ambito applicativo della sentenza potrebbe risultare assai limitato. In assenza di un dispositivo di annullamento delle cartelle oppure degli avvisi presupposti, infatti, l'ente preposto alla riscossione potrebbe optare per la successiva emissione di un rinnovato atto di intimazione, costringendo il contribuente a dover porre nuovamente rimedio alla situazione in sede giurisdizionale.

Tanto premesso, almeno a parere degli scriventi, in questi casi sarebbero essenzialmente quattro le fattispecie essenziali in base alle quali poter valutare l'ammontare dovuto del contributo unificato, ovvero:

a) impugnazione del solo atto esattoriale per soli vizi propri, volta ad annullare esclusivamente il medesimo e i suoi effetti (esempio: intimazione di pagamento emessa da ente territorialmente incompetente). In questi casi, l'annullamento di una intimazione di pagamento determinerebbe la rimozione della stessa dal mondo giuridico, e potrebbe in sé scongiurare l'interruzione della prescrizione; sic rebus stantibus, sarebbe sufficiente impugnare l'atto per ottenere il suo annullamento, ed effettuare il correlato versamento del contributo unificato calcolato sul solo valore complessivo dell'intimazione;

b) impugnazione dell'intimazione e degli atti prodromici, volta a dichiarare l'illegittimità della prima per l'invalida notifica dei secondi: anche in questo caso il contributo unificato dovrebbe essere calcolato sul solo valore complessivo dell'intimazione. È orientamento granitico della Cassazione (17) quello secondo il quale, in materia di vizio di omessa o invalida notifica della cartella di pagamento, il vizio formale non può essere ridotto alla mera dimensione di vizio proprio dell'atto, ma costituisce un vizio procedurale che, incidendo sulla seguenza procedimentale stabilita dalla legge a garanzia del contribuente, determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria:

c) impugnazione dell'intimazione di pagamento unitamente agli atti prodromici, volta a dichiarare sia l'illegittimità della prima, sia anche l'illegittimità dei secondi a causa di vizi propri e/o vizi di merito: come abbiamo visto, sebbene la questione sul computo del contributo dovuto allo stato attuale sia alquanto controversa con difformità di vedute da parte di dottrina e giurisprudenza, l'orientamento principale, che in parte condividiamo, prevede il computo della base imponibile costituito dalla somma tra il valore dell'intimazione e delle singole cartelle presupposte, in virtù della causa petendi del ricorso espressamente rivolta, in tali determinate fattispecie di ricorso, all'annullamento di ciascun singolo atto (sia a monte che a valle);

notificati al contribuente, censurando anche il merito della pretesa riportata nei medesimi; parallelamente, sarebbe astrattamente possibile ipotizzare come, in caso di impugnazione degli atti antecedenti l'intimazione di pagamento, il contributo unificato possa essere quantificato alla stregua di un ricorso cumulativo, ovvero sommando il contributo unificato dovuto per ciascun singolo atto.

<sup>(16)</sup> A tal proposito, appare assai discutibile proprio l'affermazione dei giudici di merito nella sentenza in commento quando assume quale corollario della propria decisione "[...] la non autonoma impugnabilità delle cartelle per decorso del termine". Come abbiamo già avuto modo di osservare, è ormai graniticamente statuito da dottrina e giurisprudenza come l'impugnazione dell'atto dell'esecuzione permetta di poter impugnare, in via mediata, le retrostanti cartelle e avvisi di accertamento qualora mai

<sup>(17)</sup> Da ultimo, Cass. civ., ord. 2 novembre 2022, n. 32263.

d) impugnazione della cartella di pagamento invalidamente notificata, e conosciuta attraverso l'estratto di ruolo (nei pochi casi rigorosamente previsti dalla legge) (18): in questa circostanza il contributo unificato dovrà essere calcolato sulle singole cartelle di cui si chiede l'annullamento e non sul valore complessivo delle stesse (cfr. Cass. civ. n. 2998/2022).

Questa traccia da noi ipotizzata, ne siamo ben consapevoli, enumera delle fattispecie puramente teoriche; è tuttavia evidente come il computo del contributo unificato tributario non potrà prescindere da una analisi circostanziata delle domande trattate in giudizio, differenti di volta in volta in virtù delle singole peculiarità del caso concreto; ed è altrettanto chiaro di come tale varietà

conduce il presente tema, al di là di ogni semplificazione, ad aprirsi ad una infinità di interpretazioni, tante quanti i temi da poter affrontare in sede di ricorso presso le Corti di Giustizia Tributarie.

In attesa di ulteriori ed auspicabili interventi da parte del legislatore, possiamo per il momento concludere come, se, da un lato, le segreterie delle Corti Tributarie sono chiamate ad un ulteriore sforzo interpretativo che vada al di là del mero calcolo "tabellare" del CUT, d'altro canto, i difensori devono porre ancora più attenzione nella redazione dei propri ricorsi, al fine di coniugare l'adeguata efficacia dell'azione difensiva ad un computo corretto degli oneri, sempre più spesso assai ingenti, legati all'applicazione delle norme sul contributo unificato.

Glendi, "Alle SS.UU. i limiti d'impugnazione di cartelle senza valida notifica risultanti da estratti di ruolo", commento a Cass., ord. 4526/2022, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 4/2022; L. Lovecchio, "Non impugnabilità degli estratti di ruolo: a rischio la tutela del contribuente in caso di cartella non notificata", in *il fisco*, n. 2/2022; A. Carinci, "Note sparse sulla novella che ha introdotto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo nonché delle cartelle di pagamento e del ruolo per vizio di notifica", in *Riv. tel. dir. trib.* del 12 gennaio 2022.

<sup>(18)</sup> Sul punto, il sopravvenuto D.L. n. 146/2021 (convertito in Legge n. 215/2021) ha stabilito la non impugnabilità del ruolo nonché dell'estratto di ruolo, se non in casi limitatissimi, modificando il D.P.R. n. 602/1973 con l'inserimento del comma 4-bis (si veda la recente Cassazione, SS.UU., n. 26283/2022, con commento di F. Tundo, "I nuovi limiti dell'impugnazione diretta della cartella di pagamento valgono anche per i processi pendenti", in GT - Riv. giur. trib., n. 11/2022). Per approfondimenti, vedi A. Marcheselli, "Quel pasticciaccio brutto della c.d. impugnazione degli estratti di ruolo", in Riv. tel. dir. trib. del 5 maggio 2022; C.

IRAP

## Non paga IRAP il revisore contabile che per contratto svolge personalmente funzioni gestionali in ambito societario

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XV, Sent. 12 luglio 2022 (4 aprile 2022), n. 2942 - Pres. Secchi - Rel. Ursilli

IRAP - Autonoma organizzazione - Professionista revisore contabile e responsabile di società di consulenza aziendale - Ruolo rivestito - Irrilevanza - Funzioni organizzative e/o gestionali - Irrilevanza

L'accertamento del presupposto impositivo dell'IRAP correlato all'autonoma organizzazione nei confronti di un professionista (nel caso di specie, revisore contabile e responsabile di una società di consulenza aziendale) prescinde dal ruolo decisionale rivestito ovvero dal fatto che lo stesso eserciti funzioni organizzative e/o gestionali nell'ambito societario in cui opera.

Fatto e svolgimento del processo

(Omissis)

#### Motivi della decisione

Alla luce di quanto rilevato dagli atti del fascicolo processuale ed innanzi riportato, questo collegio osserva quanto segue.

Occorre preliminarmente verificare se, per i periodi d'imposta oggetto del contendere, il contribuente si sia avvalso di una propria autonoma organizzazione suscettibile di configurare il presupposto impositivo di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997.

Al fine di tale verifica questo collegio ha analizzato tipologia ed ammontare delle singole componenti negative di reddito dichiarate dal contribuente.

Al riguardo si evidenzia che i dati esposti nelle dichiarazioni dei redditi conseguiti per i periodi d'imposta
interessati e le relative risultanze contabili, allegati al
ricorso introduttivo e non oggetto di rettifica da parte
dell'Ufficio e, segnatamente, le quote di ammortamento dell'immobile utilizzato presso lo studio di
Como, dei relativi arredi e macchine d'ufficio, dell'ammontare delle altre spese inerenti all'attività svolta
nonché il mancato sostenimento di costi per lavoratori
dipendenti o per collaborazioni da parte di lavoratori
autonomi, lasciano chiaramente emergere che il contribuente, per lo svolgimento della propria attività
professionale, abbia impiegato dotazioni minime necessarie allo svolgimento della pratica professionale in
conformità all'usuale esercizio di un'attività incentrata

esclusivamente sulle proprie qualità intellettuali e senza avvalersi del lavoro altrui.

Il che vale ad affermare che nei confronti del contribuente non si è realizzato il requisito dell'autonoma organizzazione atteso che, secondo il principio di diritto dettato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016 "con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione - previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

Allo stesso modo i giudici di legittimità si sono pronunciati con le ordinanze n. 9786 del 19 aprile 2018, n. 9811 del 9 aprile 2019 e n. 21906 del 9 ottobre 2020.

Accertato che al contribuente non è riferibile, in modo diretto, un autonoma organizzazione in ragione dell'assenza dei presupposti correlati alla fattispecie delineata dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione alla lett. b) della citata sentenza, occorre ora stabilire se è fondata l'eccezione sollevata dall'Ufficio che, nel contestare quanto statuito dai Primi giudici, evidenzia che la

struttura organizzativa di cui si avvaleva il contribuente non potesse essere definita "esterna", ossia da altri organizzata, per il fatto che fosse costituita da un complesso organizzativo di beni materiali e di risorse umane che lo stesso contribuente, ricoprendo il ruolo di socio e procuratore speciale, contribuiva a dirigere ed amministrare. A tale ultimo riguardo questo collegio fa osservare che l'accertamento del presupposto impositivo dell'IRAP correlato all'autonoma organizzazione nei confronti di un professionista prescinde dal ruolo decisionale rivestito ovvero dal fatto che lo stesso eserciti funzioni organizzative e/o gestionali nell'ambito societario in cui opera.

Tale conclusione risulta conforme con quanto affermato dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 11140 del28 aprile 2021 con riguardo ad una fattispecie analoga a quella oggetto del presente giudizio.

In particolare i giudici di legittimità, nell'accogliere il ricorso del contribuente, facevano osservare che la Commissione tributaria regionale aveva irragionevolmente tratto un argomento a favore della sussistenza di una autonoma organizzazione dalla circostanza che il contribuente era socio di una società di revisione e si avvaleva della struttura di quest'ultima, senza considerare che "in tema di IRAP, l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione".

La decisione della Suprema Corte ribadiva quanto già chiarito con precedenti pronunce e, segnatamente, con l'ordinanza n. 27380 del 17 novembre 2017 a mezzo della quale i giudici, nel richiamare l'ordinanza n. 17566/2016 e l'ordinanza n. 15746/2010, lamentavano la circostanza che il giudice regionale, laddove "stima l'attività del contribuente fornita del requisito dell'autonoma organizzazione pur esclusivamente svolta nell'ambito della sola ..., una società di revisione di cui il contribuente era socio e componente del c.d.a." non avesse fatto "buon governo dei principi regolativi ripetutamente affermati secondo cui: in tema d'IRAP, l'esercizio di un'attività professionale (nella specie, di commercialista e revisore dei conti) nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione".

In definitiva questo collegio, pur rilevando che l'attività professionale del contribuente venga valorizzata dall'apporto fornito dalla struttura organizzativa in cui opera, è dell'avviso che, alla luce dell'orientamento giurisprudenziale innanzi delineato, il presupposto dell'autonoma organizzazione si realizzi in capo a K. S.p.A. in quanto è in capo a quest'ultima che va ricondotta la

titolarità dei fattori produttivi e, quindi, è in capo a K. S. p.A. che si realizza il presupposto impositivo dell'IRAP e non già in capo al professionista anche se socio e/o procuratore speciale il quale, nell'esercizio dei poteri conferitigli, dovrà, comunque, traguardare gli obiettivi dell'organizzazione in cui opera.

Le motivazioni innanzi esposte trovano riscontro in quanto statuito sul punto dai Primi giudici i quali, con logica argomentativa e coerenza motivazionale hanno affermato l'insussistenza, in capo al contribuente, del presupposto impositivo IRAP rappresentato dall'autonoma organizzazione.

Ne consegue l'infondatezza dell'eccezione sollevata dall'Ufficio in ordine agli asseriti profili di contraddittorietà della motivazione presenti nella sentenza di primo grado.

Ad avviso di questo collegio è parimenti infondata la censura mossa alla sentenza impugnata secondo cui i Primi giudici hanno omesso di considerare che il contribuente, per i periodi d'imposta in contestazione, abbia svolto la propria attività professionale non solo presso la sede della K. S.p.A. ma anche presso un proprio ufficio ubicato nell'abitazione di C. e che l'utilizzo di due studi costituisca altro elemento a conferma di un'autonoma organizzazione dell'attività.

Sul punto, la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 12085 del 17 maggio 2018 ha avuto modo di chiarire che "l'utilizzo di due studi professionali se giustificati da peculiari esigenze non è circostanza che possa far ritenere sussistente l'autonoma organizzazione".

Nel caso di specie, l'"esigenza" richiesta dalla citata ordinanza, come rappresentato dal contribuente nelle memorie illustrative svolte nel primo grado di giudizio, è quella di svolgere, attraverso l'utilizzo delle due distinte sedi di M. e di C., la propria attività professionale nei confronti di K. S.p.A., con il più elevato grado di efficienza.

Ad ogni buon conto questo collegio, alla luce delle risultanze contabili e dichiarative allegate al fascicolo processuale sottolinea che, nonostante l'utilizzo di due studi per lo svolgimento dell'attività, comunque non si realizza il presupposto impositivo IRAP previsto alla lett. b) della citata sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 9451/2016.

Con argomentazioni identiche rispetto a quelle svolte nel primo grado di giudizio l'Ufficio, nel rammentare che "sul contribuente che agisce per il rimborso ricade l'onere di descrivere l'organizzazione della sua attività e provare l'assenza dei presupposti per l'assoggettamento all'imposta, in coerenza con le scritture contabili tenute e le dichiarazioni presentate", insiste nell'affermare che tale onere probatorio non risulta assolto dal contribuente.

Diversamente dalle affermazioni rese dall'Ufficio questo collegio ritiene che le istanze di rimborso prodotte dal contribuente descrivano, con puntualità e chiarezza, le modalità di svolgimento dell'attività professionale e forniscano altresì, a mezzo degli allegati documenti correlati agli elementi dichiarativi e contabili, adeguata prova circa l'insussistenza dell'obbligazione tributaria cautelativamente assolta.

Si evidenzia, infine, che l'instaurazione di un eventuale contraddittorio con il contribuente nella fase istruttoria delle istanze avrebbe di certo fornito all'Ufficio elementi valutativi e chiarificatori al fine di conferire il più elevato grado di legittimità al provvedimento da adottare, sia esso di rigetto che di accoglimento.

Per quanto fin qui argomentato questa Commissione, nel condividere quanto statuito dalla Commissione tributaria provinciale di Como con la sentenza qui impugnata, rigetta l'appello e condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di giudizio che vengono liquidate come da dispositivo.

#### P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sezione 15, rigetta l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza di primo grado e condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di lite liquidate, per il presente grado di giudizio, in euro 4.500 oltre gli accessori di legge.

### IRAP sui proventi da attività di revisione contabile

di Andrea Bodrito (\*)

La sentenza della Commissione tributaria regionale Lombardia n. 2942/2022 consente di riprendere il tema dell'imposizione IRAP dei proventi derivanti dall'attività di revisione contabile svolta da chi è socio e procuratore speciale di una società di consulenza. La giurisprudenza della Suprema Corte ritiene che la revisione costituisca un'attività personale esclusa da IRAP. Ciò perché ad essa non concorre la struttura della società di consulenza, ma neppure quella dell'eventuale studio autonomamente organizzato del professionista. Piuttosto è l'organizzazione della società revisionata che supporta il revisore nella sua attività, e detta società non risponde al professionista ma ad "altrui responsabilità". I giudici lombardi si pongono in questa linea.

La sentenza in esame scaturisce dalla richiesta di rimborso dell'IRAP proposta da un professionista con riguardo alla propria attività di revisore contabile.

Dalla lettura della sentenza risulta che il dottore commercialista svolgeva l'attività professionale di revisore quale collaboratore a contratto di una società di servizi professionali alle imprese organizzata in forma di S.p.A., di cui la persona del revisore era anche socio e procuratore speciale (non sono indicate i poteri specifici).

Il revisore affermava di svolgere la propria attività professionale senza sostenere costi per lavoro dipendente o per collaborazioni professionali e con mezzi minimi correlati al solo lavoro personale. Tuttavia, egli svolgeva l'attività professionale sia presso la sede della società di consulenza aziendale, sia avvalendosi pure di un secondo

ufficio ubicato (almeno sembra) all'interno della propria abitazione di residenza.

L'ufficio opponeva che il contribuente non aveva assolto all'onere di provare la mancanza di un'autonoma organizzazione e di contro sottolineava come nella fattispecie vi fossero elementi di fatto integratori della organizzazione, costituiti dalla appunto, dei due studi e dalla qualità di socio e procuratore della società di consulenza aziendale. Queste ultime qualità configuravano una posizione di responsabilità del complesso organizzativo che si doveva ritenere collegato con l'attività professionale di revisore, così integrando il presupposto dell'IRAP.

La sentenza in commento riconosce il diritto del revisore contabile al rimborso dell'IRAP con ineccepibile motivazione. Questa è condivisibile

<sup>(\*)</sup> Avvocato in Genova, Studio Magnani Marongiu Dominici e Associati

per l'individuazione delle questioni, il loro ordine di trattazione e lo sviluppo degli argomenti. Poiché nelle liti sul diritto al rimborso l'onere della prova incombe sul contribuente (fra le tante: Cass. n. 4235/2017), la sentenza esamina gli elementi e le circostanze di fatto provate in causa con riguardo alla mancanza di autonomia organizzativa.

#### La mancanza di dipendenti e collaboratori

Così, in primo luogo, si osserva che dalle dichiarazioni dei redditi del contribuente risultano costi minimi quanto ad ammortamenti dello studio presso la residenza, compresi arredi e macchine d'ufficio, e risulta l'assenza di costi per dipendenti e collaboratori, potendosi così concludere che detti elementi e dati fanno ritenere presente un'organizzazione a cui mancano i requisiti per essere qualificata come autonoma ai fini IRAP. A conferma del proprio giudizio la sentenza richiama la fondamentale Cass., SS.UU., n. 9451/2016 che, lo ricordiamo, riformulando parzialmente i requisiti propri dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini IRAP già elaborata nel c.d. IRAP day del febbraio 2007, ammette pure la presenza di lavoro altrui purché non superi "la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive", restando invece salva la condizione, qui rilevante per l'applicazione dell'IRAP, che il professionista "sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse".

#### La disponibilità di due studi

La motivazione, una volta verificata l'assenza di costi che segnalino un'organizzazione eccedente rispetto all'attività personale del professionista, non dimentica di valutare il dettaglio della disponibilità dei due studi ubicati in distinti Comuni. Sul piano logico è implicito che mancando un'organizzazione eccedente il minimo per l'attività personale, è evidente che i due studi saranno comunque strumenti ad uso tra loro alternativo e quindi sempre riferibili alla sola

attività meramente personale. Tuttavia, i giudici lombardi per confermare la propria valutazione circa l'irrilevanza dei due studi nel caso di mancanza di una struttura complessiva eccedente quanto occorra per il lavoro personale, richiamano la precedente ordinanza della Cassazione n. 12085/2018, per la quale "l'utilizzo di due studi professionali, se giustificati da peculiari esigenze, non è circostanza che possa far ritenere sussistente l'autonoma organizzazione". Nella specie è stata riconosciuta la peculiare esigenza, affermata dal contribuente, di una maggiore efficienza dell'attività lavorativa personale.

Sul punto possiamo aggiungere che è infatti un dato di comune esperienza (che costituisce come tale una deroga al principio dispositivo di cui all'art. 112 c.p.c. ed al principio di disponibilità delle prove di cui all'art. 115 c.p.c.: tra le altre Cass. n. 4428 del 20 febbraio 2020) come la possibilità di lavorare in uno studio collocato presso la propria residenza sia sicuramente uno strumento di vantaggio per la resa dell'attività lavorativa, come mostrano, anche nell'ambito del lavoro dipendente, le recenti esperienze di c.d. *smart working*.

#### Il rapporto con la società di consulenza

La sentenza passa quindi ad esaminare il punto costituito dalla unione, in capo allo stesso professionista, della qualità di socio e procuratore speciale della società di consulenza d'impresa e degli incarichi di revisione che egli riceveva "in forza di uno specifico contratto di collaborazione" con la società di consulenza di cui era socio. La motivazione dà atto dell'orientamento della Suprema Corte secondo il quale "per la soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo è necessario che la struttura organizzata di cui questi si avvalga faccia capo allo stesso non solo ai fini operativi, ma anche sotto il profilo organizzativo", per cui "l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione" (1), perché detta società

<sup>(1)</sup> Cass. civ. n. 11140/2021.

risponde al proprio responsabile che opera in tale veste e non al socio o al dipendente che opera come autonomo professionista. Dà atto altresì che la precedente Cass. n. 27380/2017 confermava la sentenza di appello che escludeva l'autonomia organizzativa con specifico riferimento al caso di un revisore che era socio e componente del consiglio d'amministrazione di una società di revisione, così confermando che anche la responsabilità gestionale della società di revisione in capo al professionista non può essere valutata come elemento costitutivo dell'autonoma organizzazione del revisore con riguardo all'attività svolta in attuazione dell'incarico personale conferito al professionista in questa veste (2).

Nel ritenere irrilevante, ai fini IRAP, il collegamento tra il professionista revisore e la società di revisione, occorre partire dall'osservazione che l'autonoma organizzazione è integrata se il professionista, nello svolgimento dell'attività oggetto di lite, "sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse" (3). Ora, la giurisprudenza della Cassazione, a partire quantomeno dalla citata sentenza n. 15746/2010 (4), ritiene che l'attività del revisore contabile sia personale. In effetti detta attività si appoggia all'organizzazione

della società revisionata, e la responsabilità di questa organizzazione non è riferibile al revisore, non è nel suo potere organizzativo, ma è riferibile "ad altrui responsabilità ed interesse".

#### Il revisore dotato di studio auto-organizzato. Lo scorporo dei proventi della revisione

Ciò è tanto vero che è escluso dall'IRAP il compenso proveniente dall'attività di revisione svolta da un dottore commercialista dotato di un proprio studio autonomamente organizzato, per esempio perché studio associato e con più di un dipendente (5), mentre resteranno soggetti all'imposta i compensi derivanti da attività professionali di altro tipo, come, per esempio, la consulenza aziendale e l'attività defensionale nel processo tributario, che si ritengono comunemente svolti con l'ausilio dell'organizzazione dello studio. La Suprema Corte precisa, però, che per effettuare detto scorporo di compensi dal totale riferibile al commercialista dotato di autonoma organizzazione, il contribuente ha l'onere di provare la relazione diretta tra i proventi di cui chiede l'esclusione e la specifica attività di revisione contabile svolta (6), prova che potrà essere fornita con la produzione delle fatture specificamente riferibili ai diversi tipi di attività professionale.

<sup>(2)</sup> In questa linea anche Cass. civ. n. 17566/2016 e Cass. civ. n. 15746/2010. Per il loro inquadramento si veda G. Ferranti, "La rilevanza ai fini IRAP dei rapporti tra professionisti e società 'di servizi'", in *il fisco*, n. 23/2021, pag. 2231.

<sup>(3)</sup> Cfr., tra le moltissime, Cass., SS.UU., n. 9451/2016.

<sup>(4)</sup> Nei precedenti occorre far pure riferimento a Cass. civ. 9 maggio 2007, n. 10594, che consta essere la prima riguardante l'imposizione IRAP dei proventi derivanti dalle attività di sindaco, amministratore e revisore di società (G. Ferranti, IRPEF e IRAP nel lavoro autonomo, 2ed., WKI, 2012, pag. 301 ss.). In questa sentenza la fattispecie riguarda gli anni 1997 e 1998, per cui la motivazione fa esclusivo riferimento alla lettera delle leggi applicabili al tempo: l'art. 3, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 446/1997 include tra soggetti passivi IRAP i lavoratori autonomi "di cui all'art. 49, comma 1 T.U.I.R.", mentre i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco e revisore di società erano fattispecie assimilate al lavoro autonomo exart. 49, comma 2, lett. a) T.U.I.R., per cui la Cassazione disse che essi erano esclusi da IRAP. Con le modifiche al T.U.I.R. del 2003, dette fattispecie sono state trasferite da quelle assimilate al lavoro autonomo a quelle assimilate al lavoro dipendente exart. 50, comma 1, lett. c-bis), T.U.I.R., salva l'ipotesi in cui detti uffici rientrino nell'oggetto dell'arte o professione ex art. 53, comma 1, T.U.I.R., come è il caso del dottore commercialista, per cui ai fini reddituali i proventi derivanti dalle attività di amministratore, sindaco e revisore rientrano tra i compensi professionali. Si pose così la necessità di ricostruire la

disciplina dell'imposizione IRAP facendo riferimento alla ratio propria di questo tributo, distinta e diversa dalla ratio dell'imposizione sui redditi nonostante le connessioni legislativamente stabilite tra le due imposte nella definizione dei soggetti passivi (cfr. G. Marongiu, "L'imposta regionale sulle attività produttive", in A. Amatucci (a cura di), Tratt. dir. trib., vol. IV, CEDAM, 2001, pag. 501). La prima sentenza che risulta chiedere espressamente, per l'esclusione da imposizione IRAP, la non riferibilità dei proventi derivanti dall'attività di di una delle dette tre attività, e precisamente di quella di sindaco a una struttura autonomamente organizzata facente capo alla responsabilità del professionista (nella specie parte di uno studio associato) è Cass. civ. n. 9411/2012 (cfr. G. Ferranti, cit., pag. 305). Comunque, Cass. civ. n. 30370/2019 specifica che i precedenti fondati sulla lettera della norma e quelli fondati sulla *ratio* impositiva sono tra loro in continuità. In effetti gli uffici di amministratore, sindaco e revisore di società sono in sostanza rapporti di collaborazione con la società di cui si occupano, in cui è "carente l'autonomia organizzativa" del professionista che riveste dette cariche (R. Schiavolin, L'imposta regionale sulle attività produttive, Milano, 2007, pag. 196) tanto che il legislatore li ha appunto trasferiti, ai fini reddituali, nella categoria di lavoro dipendente.

<sup>(5)</sup> Cass. civ. n. 765/2021, ove ulteriori riferimenti.

<sup>(6)</sup> Cass. civ. n. 765/2021 che sul punto rinvia a Cass. civ. n. 3434/2012; Cass. civ. n. 30370/2019.

Sul piano della *ratio* dell'IRAP, si rammenti che questa imposta colpisce il maggior valore creato dall'organizzazione rispetto al valore generato dal lavoro personale del professionista (7). Nel caso del revisore contabile (come del sindaco o dell'amministratore di società, che sono organi societari) (8), il valore generato dall'organizzazione di supporto al revisore, essendo valore riferibile alla società revisionata, resta in capo a questa, che è soggetto passivo dell'IRAP. Il professionista che svolge l'attività di revisione percepisce un compenso che è frutto del lavoro strettamente personale, come tale escluso dall'I-RAP in conformità alla *ratio* dell'imposta.

Con riguardo alla fattispecie oggetto della sentenza in commento, dalle osservazioni svolte segue che i giudici lombardi hanno ben distinto tra l'attività personalissima del professionista quale revisore di società e la propria attività quale socio e responsabile della società di consulenza aziendale. Questa distinzione si fonda sul contratto di collaborazione tra il professionista e la società di consulenza, che è alla base della remunerazione dell'attività intellettuale personale del revisore, come tale esclusa da IRAP. Di contro, i ricavi percetti dalla società di consulenza concorrono all'imponibile IRAP in capo a questa. Il contratto di collaborazione determina, sul piano giuridico-formale, lo scorporo dell'attività intellettuale del revisore dalla restante attività riferibile alla società di consulenza.

## Connessione soggettiva, discriminazione oggettiva

Certamente è uno stesso soggetto che agisce ora personalmente come revisore dei conti, ora come responsabile della società di consulenza. La connessione solo soggettiva tra le distinte attività dà l'idea di permettere un collegamento oggettivo tra le attività medesime, per cui sembra che la revisione sia condotta avvalendosi dell'organizzazione della società di consulenza come organizzazione propria del revisore, mentre essa è comunque, rispetto alla revisione, organizzazione terza soggetta a IRAP. Su detta connessione soggettiva sembra far leva, nella sentenza in esame, l'Ufficio, il quale sosteneva - come si legge in motivazione - che il contribuente "nella professione di revisore ... potendo esercitare i poteri di controllo ... era parte attiva nella guida della società (di consulenza) per il raggiungimento degli obiettivi coincidenti con i servizi di revisione contabile", per cui l'Ufficio in sostanza riteneva la società di consulenza un complesso organizzato strumentale alla revisione. Come si vede, si tratta di un'impostazione antitetica rispetto alla lettura aderente alla realtà della Suprema Corte. L'Ufficio omette del tutto di considerare che il presupposto dell'IRAPè integrato dall'"esercizio di un'attività autonomamente organizzata diretta alla ... prestazione di servizi" (art. 2, D.Lgs. n. 446/1997). È la determinazione legislativa del presupposto che pone la relazione causale tra l'autonomia organizzativa e l'imposizione IRAP, con la conseguenza a contrariis che dove manchi l'organizzazione autonoma dello specifico servizio prestato l'imposizione IRAP è esclusa. Ma l'organizzazione autonoma è, rispetto all'esercente la professione, un elemento oggettivo a lui esterno che si aggiunge come moltiplicatore al suo lavoro personale ai fini della produzione di valore, e non un elemento soggettivo. Ne segue che la correlazione che vi è in capo al soggetto tra l'attività di revisore contabile quale ufficio di controllo di una società e la responsabilità presso la società di consulenza aziendale è di per sé irrilevante ai fini del presupposto IRAP. Ciò che rileverebbe sarebbe il rapporto causale tra il

<sup>(7)</sup> Così afferma, tra le altre Cass. civ. n. 4246/2016: "I'IRAP coinvolge una capacità produttiva 'impersonale ed aggiuntiva' rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa 'esterna', cioè da "un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e

logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, ecc.)', cosicché è "il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista ... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale" (Cass. civ., Sez. trib., n. 15754/2008)".

<sup>(8)</sup> Per alcune indicazioni attuali riguardanti l'IRAP e l'ufficio di sindaco, si veda L. Di Penta, "Il trattamento dei compensi da sindaco di società ai fini IRAP", in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 7/2022, pag. 23.

provento dell'attività di sindaco e la struttura della società di consulenza, ma questo rapporto causale manca perché, come dianzi esposto, non è la struttura della società di consulenza a concorrere causalmente alla produzione del provento derivante dall'attività di revisore contabile. Il contratto di collaborazione tra la società di consulenza e il professionista revisore vuol proprio scriminare l'attività del revisore dall'attività della società di consulenza stessa.

## Posizioni personali e valorizzazione professionale

Alla luce di queste osservazioni si può forse osservare che non è perfettamente chiaro il passaggio motivazionale della sentenza in commento in cui si rileva come "l'attività

professionale del contribuente venga valorizzato dall'apporto fornito dalla struttura organizzativa in cui opera", salvo precisare subito dopo che "è in capo alla società (di consulenza) che si realizza il presupposto impositivo dell'IRAP" e che il professionista procuratore speciale di detta società "dovrà comunque traguardare gli obiettivi dell'organizzazione" della società di consulenza stessa. Ci sembra che, in altri termini, i giudici lombardi abbiano voluto affermare che l'attività del professionista in veste di procuratore della società è indirizzata a creare valore non per la persona del professionista, ma sempre per l'organizzazione societaria in cui opera.

Si tratta ad ogni modo di un passaggio incidentale. Invero la sentenza in commento, per le ragioni esposte, è del tutto condivisibile.



### Sindaco e revisore di società

di A. Bompani - B. Dei - P. R. Sorignani - A. Traversi XI edizione, WoltersKluwer, 2021, pagg. 1310, con Allegato editoriale



Il volume, giunto alla sua undicesima edizione, contiene un'ampia trattazione scientifica della materia arricchita da **strumenti operativi** quali: check-list, esemplificazioni di verbali, carte di lavoro, formule, ecc.

Il lettore troverà un nuovo capitolo concernente "Gli adempimenti per i sindaci insorgenti dalla normativa sulla crisi d'impresa".

Ampio spazio di trattazione è dedicato alle funzioni di controllo e di revisione in carico agli **Enti del Terzo Settore**, anche di dimensioni minimali, e alla **Dichiarazione Non Finanziaria** che investe le problematiche già prerogative del bilancio sociale.

Un altro nuovo capitolo è dedicato al **controllo qualità della revisione** da parte del MEF e della Consob.

Il libro riporta numerosi fac-simile delle relazioni del collegio sindacale, con le integrazioni previste dal CNDCEC il 12 gennaio 2021, nonché dalla normativa eccezionale che consente di rinviare di un quinquennio la perdita di esercizio eventualmente prodottasi nel 2020 a seguito della pandemia di Covid 19.

#### Allegato editoriale

Gli autori hanno realizzato un allegato editoriale, parte integrante di questo volume – scaricabile da "La mia Biblioteca" – che permette la **gestione dell'intero processo di Verifica e Controllo**, dalla gestione delle attività di segreteria alla produzione del piano di lavoro con relativo Time Report, dalla gestione degli archivi, delle carte di lavoro e dei documenti (verifiche trimestrali, straordinarie, relazioni al bilancio) di ogni singola società, alla produzione della fattura.

Esso, inoltre, consente l'integrazione tra varie operazioni, in particolare: gestione del preventivo di offerta; agenda degli appuntamenti e piano di lavoro; nota delle spese sostenute; verbali delle riunioni trimestrali; relazione al bilancio; emissione della fattura per i servizi prestati.

#### Per informazioni e acquisti

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- Agenzie Ipsoa di zona (www.ipsoa.it/agenzie)
- · www.shopwki.it

## Indici

Indice degli Autori		Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022, n. 25859	35
Bartoli Giulio		Cassazione, Sez. trib., Ord. 13 ottobre 2022, n. 30011	28
Contributo unificato tributario e impugnazione degli		Commissione tributaria regionale	
atti presupposti della riscossione: "Questo matrimonio non s'ha da fare"	81	Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez.	
Beghin Mauro		XV, Sent. 12 luglio 2022, n. 2942	89
Gli arbitraggi, le asimmetrie fiscali e i vantaggi "indebiti" nel prisma dell'abuso del diritto (ovvero "Abbi Dubbi")	68	Corte di Giustizia Tributaria di Il grado Corte di Giustizia Tributaria di Il grado della Toscana,	
Bodrito Andrea		Sez. II, Sent. 10 novembre 2022, n. 1272	79
IRAP sui proventi da attività di revisione contabile	91	Repertorio	
Dami Filippo		riepertorio	
Maggior imponibile significa utile distribuibile: una conclusione assurda da superare nel "nuovo" pro-		Abuso del diritto	
cesso tributario	46	Brown to the state of the state of	
Dellapina Matteo		<b>Disposizioni antielusive</b> Società di capitali - Acquisto e cessione di parteci-	
La fattura può essere equiparata ad un contratto ai		pazioni societarie - Vantaggio fiscale realizzato dalla	
fini IVA?	10	società di capitali - Risparmio d'imposta - Legittimità - Mancato contrasto con le finalità delle norme fiscali e	
La Regina Alessandro Maria		con i principi dell'ordinamento - Necessità	
Contributo unificato tributario e impugnazione degli atti presupposti della riscossione: "Questo matrimo-		(Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022, n.	60
nio non s'ha da fare"	81	14493, con commento di M. Beghin)	62
Lodi Lorenzo		Accertamento	
Punti fermi sugli studi di settore e (parziali) sbandate sulla rilevanza dei principi eurounitari in tema di			
accertamenti induttivi	41	Società di capitali a ristretta base partecipativa Maggiori utili accertati in capo alla società - Presun-	
Montanari Massimo		zione di distribuzione pro quota ai societa - Frestri-	
Il presunto contrasto dell'esdebitazione fallimentare		Indebite deduzioni d'imposta - Rilevanza	
con la disciplina europea dell'IVA: la vicenda giunge al suo epilogo	55	(Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 25 agosto 2022, n. 25322, con commento di F. Dami)	46
Puri Paolo		Studi di settore	
La Corte costituzionale estende i confini dell'esen-		Presupposti impositivi per l'avviso di accertamento -	
zione IMU	22	Requisito della "grave incongruenza" - Necessità (Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022, n.	
Randazzo Franco		25859, con commento di L. Lodi)	35
Il carattere afflittivo della sanzione tributaria della società di capitali esclude, in caso di estinzione, la			
sua trasmissione ai soci: le ragioni di condivisione		IRAP	
dell'indirizzo della Cassazione	30	Autonoma organizzazione	
		Professionista revisore contabile e responsabile di	
Indice Cronologico		società di consulenza aziendale - Ruolo rivestito - Irrilevanza - Funzioni organizzative e/o gestionali -	
Corte di Giustizia		Irrilevanza	
Corte di Giustizia UE, Sez. VII, Sent. 29 settembre	-	(Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XV, Sent. 12 luglio 2022, n. 2942, con commento di	
2022, causa C-235/21	7	A. Bodrito)	89
Corte costituzionale Corte costituzionale, Sent. 13 ottobre 2022, n. 209	15	13/4	
Corte di cassazione	15	IVA	
Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022, n. 14493	62	Fatturazione	
Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 giugno 2022, n. 18124	53	Contratto di vendita con locazione finanziaria di ritorno - Assimilazione del contratto scritto ad una	
Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 25 agosto 2022, n. 25322	46	fattura - Informazioni necessarie per stabilire il	

## Indici

rispetto dei requisiti sostanziali per la detrazione - Necessità		D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
(Corte di Giustizia UE, Sez. VII, Sent. 29 settembre 2022, causa C-235/21, con commento di M. Dellapina)	7	Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto
Procedure concorsuali		Art. 21 - Fatturazione delle operazioni
Fallimento Esdebitazione - Applicazione ai debiti IVA - Contrasto con la normativa europea in materia - Insussistenza (Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 giugno 2022, n. 18124, con commento di M. Montanari)	53	equiparazione ai fini IVA del contratto scritto alla fattura - Corte di Giustizia UE, Sez. VII, Sent. 29 settembre 2022, causa C-235/21 con commento di M. Dellapina
Processo tributario		Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi
Contributo unificato tributario  Ricorso cumulativo - Versamento del contributo in unica soluzione - Necessità - Determinazione del quantum - Versamento collegato agli atti impugnati - Sussistenza (Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana,		Art. 37-bis - Disposizioni antielusive asimmetrie fiscali e vantaggio indebito nell'abuso del diritto - Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022, n. 14493 con commento di M. Beghin
Sez. II, Sent. 10 novembre 2022, n. 1272, con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina)	79	Art. 39 - Redditi determinati in base alle scritture contabili requisito di "grave incongruenza" nell'accertamento da studi di settore - Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022, n.
Estinzione della società  Società di capitali - Sanzioni per la violazione di norme tributarie - Trasmissibilità ai soci e al liquidatore - Insussistenza (Cassazione, Sez. trib., Ord. 13 ottobre 2022, n.		25859 con commento di L. Lodi
30011, con commento di F. Randazzo)	28	redditi
Tributi locali  IMU  Esenzioni - Abitazione principale - Presupposti - Immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente - Illegittimità costituzionale - Sussistenza - Dimora e resi-		Art. 109 - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa asimmetrie fiscali e vantaggio indebito nell'abuso del diritto - Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022, n. 14493 con commento di M. Beghin
denza del solo possessore dell'immobile - Sufficienza (Corte costituzionale, Sent. 13 ottobre 2022, n. 209, con commento di P. Puri)	15	Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413
Sistematico		Art. 7 - Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado
R.D. 16 marzo 1942, n. 267  Disciplina del fallimento, del concordato preventi dell'amministrazione controllata e della liquidazione		distribuzione degli utili di società ristrette e nuovo processo tributario - Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 25 agosto 2022, n. 25322 con commento di F. Dami
coatta amministrativa		Art. 19 - Atti impugnabili e oggetto del ricorso
Art. 142 - Esdebitazione  applicabilità ai debiti IVA  - Cassazione, Sez. trib., Sent. 6 giugno 2022, n. 18124 con commento di M. Montanari	53	calcolo del contributo unificato tributario  - Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, Sez. II, Sent. 10 novembre 2022, n. 1272 con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina

## Indici

D.L. 30 agosto 1993, n. 331	- Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022, n.
Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni	25859 con commento di L. Lodi
conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei Centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi	Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente
di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie	Art. 10-bis - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale asimmetrie fiscali e vantaggio indebito nell'abuso del diritto
Art. 62-sexies - Attività di accertamento nei riguardi dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili	- Cassazione, Sez. trib., Sent. 9 maggio 2022, n. 14493 con commento di M. Beghin
requisito di "grave incongruenza" nell'accertamento da studi di settore	D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115
- Cassazione, Sez. trib., Sent. 2 settembre 2022, n. 25859 con commento di L. Lodi	Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia
D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446	Art. 14 - Obbligo di pagamento calcolo del contributo unificato tributario
Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali	- Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Toscana, Sez. II, Sent. 10 novembre 2022, n. 1272 con commento di G. Bartoli e A.M. La Regina 79  Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/
Art. 2 - Presupposto dell'imposta	112/CE
proventi da attività di revisione contabile - Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XV, Sent. 12 luglio 2022, n. 2942	Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto
D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472	Artt. 178 e 219 equiparazione ai fini IVA del contratto scritto alla fattura
Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662	- Corte di Giustizia UE, Sez. VII, Sent. 29 settembre 2022, causa C-235/21 con commento di M. Dellapina
Art. 8 - Intrasmissibilità della sanzione agli eredi società di capitali estinte - Cassazione, Sez. trib., Ord. 13 ottobre 2022, n. 30011 con commento di F. Randazzo	D.L. 8 aprile 2011, n. 201  Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici
Legge 8 maggio 1998, n. 146	Art. 13 - Anticipazione sperimentale dell'imposta municipale propria esenzione IMU per abitazione principale
Disposizioni per la semplificazione e la razionalizzazione del sistema tributario e per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria, nonché disposizioni varie di carattere finanziario	- Corte costituzionale, Sent. 13 ottobre 2022, n. 209 con commento di P. Puri
Art. 10 - Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento	
requisito di "grave incongruenza" nell'accertamento da studi di settore	



# HO UNA SOLUZIONE PER TUTTO



Per essere ogni giorno al fianco dei tuoi clienti e rispondere alle domande più complesse, oggi hai bisogno di competenze multidisciplinari.

In One FISCALE trovi tutte le informazioni necessarie in un'unica soluzione: dall'inquadramento ai casi, dagli approfondimenti all'operatività fino agli aggiornamenti, con oltre 1500 argomenti relativi ai temi di tuo interesse.

La nuova soluzione digitale Wolters Kluwer fa grande la differenza.

Scopri di più su **one.it/fiscale** 

One|FISCALE FA GRANDE LA DIFFERENZA



**IPSOA Guide Operative** 

# Sanzioni internazionali, export control e programmi di conformità

Di Antonio De Capoa, Dario Gorji Varnosfaderani

Offre un quadro complessivo sulle restrizioni al commercio internazionale emanate da organizzazioni internazionali e Stati.

Mette a disposizione i principali strumenti che permettono alle imprese di adottare le precauzioni per prevenire i rischi connessi alle transazioni con l'estero.





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

Torna al libro







