

DIRITTO E PROCESSO TRIBUTARIO  
Dialogo con le Corti

*Rivista quadrimestrale*  
1/2022



**Edizioni Scientifiche Italiane**



### **Direzione**

Massimo Basilavecchia, Gianluigi Bizioli, Clelia Buccico, Andrea Carinci, Giuseppe Maria Cipolla, Andrea Colli Vignarelli, Daria Coppa, Stefano Fiorentino, Marco Greggi, Manlio Ingrosso, Enrico Marelo, Giuseppe Melis, Antonio Merone, Sebastiano Maurizio Messina, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Maria Cristina Pierro, Francesco Pistolesi, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Antonio Uricchio, Marco Versiglioni.

### **Comitato scientifico**

Francisco David Adame Martínez, Giampiero Balena, Renaud Bourget, Marcello Clarich, Gian Domenico Comporti, Claudio Consolo, Roberto Conti, Daniela Di Sabato, Giovanni Fiandaca, Joaquín Álvarez Martínez, Mauro Pennasilico, Giovanni Perlingieri, Michael Sciascia, Giorgio Spangher, Francesco Terrusi, Giuseppe Tesauo, Umberto Tombari, Ugo Villani.

### **Comitato editoriale**

Patrizia Accordino, Mario Aulenta, Samantha Buttus, Daniela Casale, Simona Disca, Claudio La Valva, Michele Marzano, Maria Pia Nastri, Maria Grazia Ortoleva, Angelo Parente, Maria Concetta Parlato, Antonio Perrone, Alessio Persiani, Luca Peverini, Federica Pitrone, Stefano Reali, Luca Sabbi, Gianluca Selicato, Loredana Strianese.

### **Comitato esterno di valutazione**

Fabrizio Amatucci, Mauro Beghin, Loredana Carpentieri, Andrea Castaldo, Angelo Contrino, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Luigi Ferlazzo Natoli, Valerio Ficari, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Ugo Patroni Griffi, Giovanni Puoti, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Scarselli, Dario Stevanato, Roberto Schiavolin, Loris Tosi, Giuseppe Zizzo.

Registrazione presso il Trib. di Napoli al n. 51 del 29 ottobre 2014.  
Responsabile: Ludovico Greco.

### **Hanno collaborato a questo numero**

Samantha BUTTUS, LORENZO DEL FEDERICO, MAURIZIO INTERDONATO, ANTONIO MERONE, ANGELO PARENTE, ALESSIO PERSIANI.

### *Criteria di selezione dei contributi pubblicati*

Questa Rivista sottopone i lavori destinati alla pubblicazione a un procedimento di valutazione anonima che garantisce l'obiettività e la ponderatezza del giudizio. Tali contributi possono essere inviati alla Redazione che li sottopone al giudizio di due *referee* individuati in ragione della competenza specifica richiesta (c.d. *double blind peer-review*) attraverso una procedura, dunque, che garantisce il rispetto dei requisiti di indipendenza di giudizio e assenza di conflitti di interesse. A questi fini la Redazione potrà avvalersi di uno o più Responsabili della valutazione, i quali disgiuntamente, li potranno sottoporre a due o più componenti del Comitato di valutazione o a *referee* esterni.

Il *referee* riceve il contributo da valutare senza l'indicazione dell'Autore; all'Autore non viene comunicata l'identità del *referee*. Il giudizio motivato potrà essere positivo senza riserve; positivo con riserve; negativo. Esso verrà trasmesso alla Direzione che, direttamente o tramite il Responsabile della valutazione, provvederà a comunicarlo all'Autore, sempre garantendo l'anonimato del *referee*. I contributi giudicati meritevoli di pubblicazione dai *referee* possono essere oggetto di pubblicazione nella Rivista in base alla insindacabile valutazione della Direzione.

La Direzione può assumere direttamente la responsabilità della pubblicazione di studi provenienti da Autori stranieri di consolidata esperienza o di Autori anche italiani di anzianità e prestigio tali che la presenza del loro contributo si possa reputare di per sé ragione di lustro per la Rivista.

## Indice

### *SAGGI*

LORENZO DEL FEDERICO, I crediti tributari nella realizzazione e nel riparto dell'attivo della liquidazione giudiziale.	1
MAURIZIO INTERDONATO, Il principio di neutralità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi di operazioni IVA in malafede, ma senza danno per il gettito	29
SAMANTHA BUTTUS, Spunti per una ricostruzione (non unitaria) del rimborso e del processo di rimborso	83
ALESSIO PERSIANI, The role of privately held entities in the Italian tax collection system: evolution through the decades and lessons to be learnt	109

### *RASSEGNE*

Rassegna di giurisprudenza, a cura di ANTONIO MERONE con la collaborazione di ANGELO PARENTE	135
--	-----

*Tutti i lavori pubblicati nel presente numero sono stati sottoposti ad un procedimento di valutazione ad opera di blind referees, con esito positivo.*



LORENZO DEL FEDERICO\*

## I crediti tributari nella realizzazione e nel riparto dell'attivo della liquidazione giudiziale\*\*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La problematica acquisizione all'attivo della liquidazione giudiziale dei crediti tributari: le soluzioni elaborate dalla pratica. – 3. La cessione dei crediti tributari: profili applicativi e criticità. - 3.1. *Segue*: la prassi negoziale. - 3.2. *Segue*: l'oggetto della cessione. - 3.3 *Segue*: gli adempimenti negoziali. – 4. Le soluzioni praticabili in base agli artt. 215 e 232 CCI.

### 1. Premessa.

Nella pratica fallimentare è frequente il caso di crediti tributari di difficile acquisizione all'attivo, che molto spesso finiscono per essere abbandonati, pregiudicati dal disinteresse del curatore o, addirittura, lasciati nelle mani del fallito tornato *in bonis*. Tutto ciò con grave nocimento della massa dei creditori, che molto spesso rimane ampiamente insoddisfatta dal riparto dell'attivo fallimentare, ma al tempo stesso con palese ed ingiustificato arricchimento del Fisco, che grazie alla noncuranza del curatore e/o del fallito tornato *in bonis*, ovvero grazie alla cancellazione ed estinzione delle società (*ex art. 118, 2 comma, l. fall. cfr. ora art. 233 CCI*), e comunque in forza dei variegati ostacoli formali e procedurali che frappone, alla fine riesce ad evitare di pagare i propri debiti<sup>1</sup>.

Del resto da tempo la dottrina ha evidenziato che oltre ad eventuali crediti relativi al rimborso di tributi non dovuti (art. 38, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; art. 21, d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 ecc.) nel fallimento

\* Professore Ordinario di diritto tributario presso l'Università di Chieti – Pescara.

\*\* Il presente contributo è destinato all'opera collettanea, commentario al codice civile della crisi d'impresa, a cura di A. CARATTA, in corso di pubblicazione con i tipi Zanichelli editore. Bologna.

<sup>1</sup> È ormai pacifico che dopo la chiusura del fallimento, anche se disposta senza integrale soddisfazione dei creditori, il fallito tornato *in bonis* riacquista la disponibilità dei diritti sorti prima della procedura e può dunque agire in giudizio per riscuotere i crediti pregressi, anche se di natura tributaria (Cass., Sez. trib., 26 febbraio 2004, n. 3903, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 212, con nota di A. VIOTTO, *Crediti erariali dei fallimenti: riflessioni alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali*).

si rinvencono frequentemente – proprio in ragione del peculiare rapporto tra fallimento e modalità di attuazione del prelievo tributario – significativi crediti tributari derivanti da ritenute subite dalla procedura ex art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sugli interessi attivi derivanti da depositi bancari<sup>2</sup>, o crediti d'imposta derivanti da operazioni IVA, poste in essere dal curatore o dall'imprenditore prima del fallimento<sup>3</sup>.

Per le ritenute e per l'IVA si tratta di crediti che emergono solo con la chiusura del fallimento (*rectius*, con la dichiarazione finale che il curatore è tenuto a presentare (ex art. 5, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ed art. 5, d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435) Pertanto la riscossione di tali crediti presenta profili di indubbia problematicità, dal momento che i crediti per ritenute possono essere richiesti a rimborso (ex art. 80, t.u.i.r. 22 dicembre 1986 n. 917) soltanto nella dichiarazione finale (che si predispose in chiusura della procedura (ex art. 183 t.u.i.r. n. 917/1986) e che il credito per IVA di regola matura soltanto quando la procedura è nella fase conclusiva.

Il curatore si trova quasi sempre nell'impossibilità di conseguire il rimborso: per le imposte sui redditi è raro che esista un residuo attivo, soggetto ad imposizione ex art. 183 t.u.i.r., da cui scomputare le ritenute versate a titolo di acconto; ed egualmente, in tema di IVA, il credito matura al termine della procedura quando non esiste più la possibilità di compensare l'IVA a credito con quella a debito; d'altro canto i tempi e le modalità del rimborso e la necessità di chiudere il fallimento impediscono al curatore di seguire la procedura ordinaria.

In ambito concorsuale il problema è ben percepito, tant'è che da tempo la pratica ha escogitato il meccanismo della cessione, da parte del curatore, dei crediti tributari futuri: il diritto fallimentare non impediva tale prassi, che invero sembra incentivata dalle recenti riforme volte a favorire il recupero dei valori latenti di difficile acquisizione all'attivo, compreso il recupero dei crediti tributari, presenti e futuri.

Le recenti riforme della legge fallimentare erano intervenute in materia: in tema di liquidazione dell'attivo, l'art. 106 l. fall. era giunto ad au-

<sup>2</sup> Gli interessi attivi, maturati in favore della procedura fallimentare sulle somme depositate su conti correnti bancari, sono soggetti a ritenuta d'acconto ex art. 26 del d.P.R. n. 600/1973, e dette ritenute costituiscono per la procedura un credito che, se non compensato con il debito tributario relativo al c.d. maxi periodo d'imposta ex art. 183 t.u.i.r. 22 dicembre 1986, n. 917, può essere richiesto a rimborso (v. per tutti F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti e di cessione dei crediti d'imposta*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 885).

<sup>3</sup> Sulle peculiarità dei rimborsi IVA v. per tutti A. PACE, *I rimborsi*, in AA.Vv., *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 2001, p. 717 ss. e M. MAURO, *Impos. fisc. e fallim.*, Milano, 2011.



torizzare esplicitamente il curatore a cedere «i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri (...)»<sup>4</sup>; in analoga prospettiva si era collocato anche l'art. 117, comma 3, l. fall., secondo cui, in sede di ripartizione finale, «il giudice delegato (...) può disporre che a singoli creditori che vi consentano siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati».

Pertanto, ormai da tempo, non vi è più dubbio alcuno sulla possibilità di cedere a terzi o assegnare ai creditori fallimentari anche i crediti tributari futuri, come quelli derivanti dalle operazioni poste in essere dal curatore, dalle quali sorgono diritti di detrazione e rimborso, esigibili dopo la chiusura del fallimento.

Anzi si può affermare che mentre in passato la sensibilità e l'impegno dei più brillanti curatori fallimentari dediti all'acquisizione all'attivo dei crediti tributari era percepito come un qualcosa di complesso, sofisticato ed extra ordinario (essendo inverosimile che i creditori potessero giungere a contestare la mancata acquisizione come *mala gestio* imputabile al curatore), oggi la cessione ex art. 106 ed il riparto con assegnazione ex art. 117 si configurano come adempimenti scontati e doversi per il curatore (pertanto l'abbandono dei crediti tributari darà luogo a contestazioni).

In occasione delle precedenti riforme della legge fallimentare, al riguardo, era stato acutamente evidenziato che «l'introduzione di queste norme di diritto fallimentare non è stata accompagnata da modifiche delle disposizioni fiscali che disciplinano i rimborsi di imposta e le cessioni dei crediti fiscali, dando così la dimostrazione che la legislazione fiscale già consentiva ai fallimenti di cedere, nel corso della procedura concorsuale i crediti di imposta che nasceranno e saranno esigibili con la chiusura della procedura»<sup>5</sup>.

Tuttavia sul piano applicativo persistono molteplici ostacoli di carattere procedimentale e si deve prendere atto di una strenua resistenza da parte del Fisco, volta a defatigare i curatori, per cui in concreto l'acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari risulta ancora quanto mai ardua.

<sup>4</sup> È stato puntualmente evidenziato che la norma non introduce nulla di nuovo, in quanto anche in passato non si è mai dubitato di questa possibilità. V. ad es.: V. ZANICHELLI, *La nuova disciplina del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Torino, 2008, p. 253; F. TESAURO, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti d'imposta futuri*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2394; per un quadro generale ed approfondito v. L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nella realizzazione e nel riparto dell'attivo fallimentare*, Padova, 2014.

<sup>5</sup> F. TESAURO, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti cit.*, p. 2394.

La grande riforma delle procure concorsuali che ha dato vita al CCI ha ribadito il quadro normativo, delineando in continuità con gli artt. 106 e 117 l. fall. i nuovi artt. 215 e 232, di rubricazione e tenore pressoché identici ai precedenti.

## 2. *La problematica acquisizione all'attivo della liquidazione giudiziale dei crediti tributari: le soluzioni elaborate dalla pratica*

Il settore nel quale si è sviluppata maggiormente la problematica dell'acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari è stato certamente quello delle imposte sui redditi. Ma presenta un certo rilievo anche il settore dell'IVA, giacché la procedura matura spesso eccedenze per l'IVA corrisposta al curatore e soprattutto ai professionisti, che hanno svolto la propria opera ed emesso le relative fatture, nella fase terminale della procedura<sup>6</sup>.

La casistica più significativa riguarda comunque le imposte sui redditi. Come anticipato in premessa gli interessi attivi che maturano sui conti correnti bancari della procedura fallimentare, ora di liquidazione giudiziale, sono gravati da una ritenuta a titolo di acconto *ex art. 26 d.P.R. n. 600/1973*; tali ritenute generano un credito verso il Fisco, che, se non è compensato con il debito tributario del periodo d'imposta in corso, può essere chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale; il credito da ritenute sarà compensato o chiesto a rimborso nella dichiarazione finale, da presentare entro nove mesi dalla chiusura della procedura; tuttavia molto raramente il fallimento, ora liquidazione giudiziale, dà luogo ad un residuo attivo tassabile *ex art. 183 t.u.i.r.*<sup>7</sup> Pertanto il curatore non riesce ad acquisire il credito all'attivo: infatti l'art. 94 del t.u.i.r., ponendo una

<sup>6</sup> Ma le vicende che possono dare luogo a credito sono tante, basti pensare ai rimborsi scaturenti dalle dichiarazioni IVA dei periodi d'imposta pre-fallimentari, e soprattutto alla dichiarazione del curatore per il periodo pre-fallimentare di cui all'art. 74 *bis*, d.P.R. n. 633/1972 (S. ZENATI, *Possibile il rimborso del credito da dichiarazione prefallimentare*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 924; sul tema v. altresì L. DEL FEDERICO, *sub art. 74 bis*, in G. MARONGIU (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. IVA e imposte sui trasferimenti*, Padova 2011, p. 621 ss.; come precedenti *in terminis* v.: Cass., Sez. trib., 25 giugno 2003, n. 19169 e Cass., Sez. trib., 1 ottobre 2003, n. 4225, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 212, con nota critica di A. VIOTTO, *Crediti erariali nel fallimento*, *cit.*; Cass., Sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7963, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 931).

<sup>7</sup> Il curatore della liquidazione giudiziale ed il commissario della liquidazione coatta amministrativa devono presentare la dichiarazione per le imposte sui redditi entro nove mesi dalla chiusura della procedura (art. 5, comma 4, d.P.R. n. 322/1998). La dichiarazio-

regola di carattere generale, prevede che «se l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta, delle ritenute d'acconto e dei versamenti in acconto (...) è superiore a quello dell'imposta dovuta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi»; per il curatore il rimborso delle ritenute subite nel corso di tutta la procedura può essere chiesto solo con la dichiarazione finale del maxi periodo d'imposta ex art. 183 t.u.i.r., da presentare dopo la chiusura del fallimento; pertanto il curatore non potrà gestire proficuamente le eccedenze nell'interesse della massa, in quanto il rimborso arriverà a procedura chiusa e la dichiarazione relativa all'ipotetico periodo d'imposta successivo non sarà più di sua competenza.

Tale problematica si pone in modo ancor più complesso in presenza di liquidazione giudiziale delle società di persone: in tal caso il credito tributario scaturente dalle ritenute subite dalla curatela della società deve essere imputato pro quota ai soci, in quanto per le società di persone opera la tassazione per trasparenza (art. 5 t.u.i.r.); pertanto il credito è indicato nella dichiarazione del maxi periodo, presentata dal curatore per la società, ma soltanto i soci possono scomputare tale credito, pro quota, dal loro debito d'imposta, o possono chiederne il rimborso, nelle dichiarazioni dei redditi personali; la quota del socio estraneo alla liquidazione (si pensi all'accomandante) confluirà de plano nella sua sfera reddituale, ma nel caso di liquidazione estesa ai soci la sorte dei crediti tributari a costo loro spettante pro quota pone ulteriori complicazioni.

Il disagio relativo all'incaglio dei crediti tributari deriva anche dai molteplici limiti posti alla compensazione tra debiti e crediti del debitore e della liquidazione giudiziale<sup>8</sup>.

ne copre unitariamente tutto lo svolgimento della procedura, dando corpo al c.d. maxiperiodo di imposta, dall'apertura sino al decreto di chiusura.

<sup>8</sup> La Corte di Cassazione e la prassi escludono la compensazione tra debiti e crediti tributari dell'imprenditore e del fallimento (della curatela fallimentare), ritenendoli soggetti distinti (v. la fondamentale Cass. n. 19169/2003 cit.; ed altresì: Cass., Sez. I, 1 luglio 2003, n. 10349, in *Il Fall.*, 2004, p. 280; Cass., Sez. trib. 20 marzo 2014, n. 6478; Cass., Sez. trib., 1 febbraio 2019, n. 3096). V. comunque gli spunti di M. BASILAVECCHIA, *Gli adempimenti tributari e la gestione dei crediti d'imposta*, in A. DIDONE (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009, II, pp. 2033-2044, in sintonia con la più ampia ricostruzione di M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*. Milano, 2011, p. 120 ss.; ma soprattutto M. MESSINA, *La compensazione tributaria in sede fallimentare*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2383, e per i più aggiornati profili applicativi Cons. Naz. Dott. Comm., circ. 10 maggio 2011, n. 23/R, *I nuovi limiti alla compensazione fiscale introdotti dal D.L. n. 78/2010 e il fallimento*, in *Il Fall.*, 2011, p. 23.

Da tutto ciò consegue che i crediti tributari in questione scompaiono nelle nebbie e restano (indebitamente) incagliati nelle casse erariali, ovvero giungono al debitore tornato in *bonis*<sup>9</sup>; in entrambi i casi risulta danneggiata la massa dei creditori, a scapito dei quali si produce irreversibilmente il depauperamento che liquidazione giudiziale subisce a causa delle ritenute<sup>10</sup>.

Per far fronte a tali gravi inconvenienti nel corso degli anni la prassi fallimentare e la pratica professionale hanno elaborato variegate soluzioni, a volte unitarie per tutti i crediti tributari, a volte pensate per le sole imposte sui redditi:

- a) la cessione dei crediti tributari in favore di società finanziarie specializzate;
- b) la presentazione di dichiarazioni annuali con rimborso anticipato delle ritenute d'acconto;
- c) l'anticipazione della dichiarazione finale per le imposte sui redditi, prima del decreto di chiusura della procedura;
- d) la *datio in solutum* in favore dei creditori concorsuali, mediante assegnazione dei crediti tributari (di cui si è avuta eco prima nel novellato dell'art. 117, comma 3, l. fall. ed ora nell'art. 232 CCI – v. *infra* § 6);
- e) l'assegnazione credito al debitore, con una qualche residuale tutela dei creditori, ancorché al di fuori delle regole del concorso<sup>11</sup>;
- f) il ricorso all'ultrattività degli organi della procedura per la riscossione dei crediti e l'esecuzione del riparto anche dopo il decreto di chiusura;

<sup>9</sup> Ove mai il fallito tornato in *bonis* riuscisse ad ottenere il rimborso dal Fisco i creditori non ne sarebbero informati; ove avessero notizia del fatto dovrebbero agire nei confronti del fallito tornato in *bonis*, ovvero attivarsi per la riapertura della procedura, ma l'esperienza dimostra che tutto ciò è alquanto improbabile. Per le società la chiusura del fallimento ne comporta la cancellazione dal registro delle imprese e poi l'estinzione. Per quanto riguarda la liquidazione coatta amministrativa la situazione è ancora più grave in quanto tale procedura non può essere riaperta.

<sup>10</sup> In tal senso v. puntualmente F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*. cit., p. 886.

<sup>11</sup> Trattasi un soluzione estrema, che tuttavia rende fallito e creditori edotti dell'esistenza e del (probabile) futuro incasso del credito tributario; v. in merito L. GUGLIELMUCCI, *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, in *Dir. fall.*, 2005, I, p. 163, il quale ha evidenziato come la liquidazione di determinati beni compresi nel fallimento può talvolta essere difficoltosa o sconsigliata, per cui in tali casi è possibile chiedere al giudice delegato l'esclusione di tali beni dal patrimonio fallimentare (art. 104 *ter* l. fall.), con la conseguenza che essi entrano a far parte del patrimonio personale del fallito prima della chiusura del fallimento (in tal caso fallito e creditori avranno adeguata conoscenza dell'esistenza del credito tributario, che quindi difficilmente potrà sparire nelle nebbie).

g) il mandato irrevocabile, ad un istituto di credito, avente ad oggetto la riscossione dei crediti tributari e la distribuzione del ricavato fra i creditori, in base a quanto previsto dal piano di riparto<sup>12</sup>;

h) la costituzione di un trust *ultrattivo e liquidatorio*, mediante il quale il curatore trasferisce al *trustee* i crediti tributari, assegnandogli il compito di curarne la riscossione e di distribuire il ricavato tra i creditori concorsuali indicati nel piano di riparto<sup>13</sup>.

Rispetto a questo ventaglio di opportunità delineatesi nella pratica<sup>14</sup>, il sistema più agevole e proficuo per l'acquisizione all'attivo dei crediti tributari è certamente quello della cessione, per lo più in favore di società finanziarie specializzate. Si tratta di un meccanismo utilizzabile per tutti i crediti tributari ed ormai consolidato nella prassi e nel diritto concorsuale, per cui verrà trattato con particolare attenzione (*infra* § 6).

<sup>12</sup> I. GRECO, *La cessione ed il riparto del credito di imposta derivante dalle ritenute (di acconto) operate sugli interessi corrisposti al curatore fallimentare. Riflessioni sul c.d. residuo attivo*, in *Dir. fall.*, I, 2000, p. 685; per la prassi v. Trib. Sulmona, circ. 21 aprile 2004, 2, in *Il Fall.*, 2005, p. 471.

<sup>13</sup> L'operazione non ha avuto significativa diffusione, ma è noto un caso che ha suscitato molta attenzione: Trib. Roma, decr. 3 aprile 2003, in *Il Fall.*, con nota adesiva di G. FAUCEGLIA, *La funzione del trust nelle procedure concorsuali*, 2004, p. 101. Tuttavia la chiusura «anticipata» della procedura mediante la costituzione di un trust ultrattivo e liquidatorio configura rilevanti profili di incompatibilità con il diritto concorsuale; v. fra le tante critiche: P.F. CENSONI, *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari*, cit., p. 1299 ss.; E. STASI, *Sui crediti tributari formati nella procedura fallimentare*, in *Il Fall.*, 2005, p. 473; A. VIOTTO, *Crediti erariali nel fallimento cit.*, 236-238; P.G. DEMARCHI, *Il trust post fallimentare e l'apparente chiusura del fallimento*, in *Giur. mer.*, 2008, II, p. 741; va comunque segnalata la diversa opinione favorevole non solo di G. FAUCEGLIA, ma anche di: I. GRECO, *La funzione del trust nel fallimento*, in *Giur. comm.*, 2005, p. 708 ss.; E. SCODITTI, *Trust e fallimento*, in *Trusts att. fid.*, 2010, pp. 473-474; M. BASILAVECCHIA, *Gli adempimenti tributari*, cit., pp. 2037-2038; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., p. 165 ss.

<sup>14</sup> Comunque ognuna di queste operazioni richiede particolare attenzione e professionalità da parte del curatore, e soprattutto una *due diligence* su qualità, caratteristiche e valore del credito tributario, connaturato da un alto tasso di litigiosità ed incertezza e da tempi lunghi di incasso. Le inadempienze dello Stato nell'esecuzione dei rimborsi tributari, e le notorie strenue resistenze dell'Amministrazione finanziaria a fronte di ogni tentativo dei contribuenti di concretizzare le loro pretese, hanno reso inevitabile un volenteroso intervento legislativo in materia, rilevante anche per il realizzo dei crediti tributari nel fallimento. Si intende far riferimento alla «Attestazione dei crediti fiscali», introdotta dall'art. 10 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, conv. con la l. 24 novembre 2003, n. 326. Le potenzialità del nuovo istituto sono state annacquate dalle circolari esplicative (e manipolatorie) dell'Agenzia delle Entrate, ma residuano ancora notevoli margini di interesse applicativo (v. per tutti M. MARTELLI, *L'attestazione dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 435 e ss.).

La presentazione di dichiarazioni annuali con rimborso anticipato delle ritenute d'acconto risulterebbe percorribile per le sole imposte sui redditi, ma soprattutto è priva di pregio giuridico.

Infatti, salvo qualche risalente ed isolata apertura da parte della giurisprudenza di merito<sup>15</sup>, si ritiene unanimemente che, ai fini delle imposte sui redditi, il curatore non abbia la possibilità di presentare alcuna dichiarazione «annuale» nel corso della procedura<sup>16</sup>; in tema di imposte dirette le dichiarazioni annuali in costanza di fallimento/liquidazione giudiziale sono previste «esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio»<sup>17</sup>.

Quanto mai problematica risulta poi l'anticipazione della dichiarazione per le imposte sui redditi, prima del decreto di chiusura della procedura. Tale espediente è decisamente contrastato dalla prassi amministrativa, secondo cui la «chiusura del fallimento», cui si riferisce l'art. 5, comma 4, d.P.R. n. 322/1998, si concretizza soltanto con il decreto di chiusura emesso dal Tribunale *ex art.* 119 l. fall.<sup>18</sup> (ora art. 235 CCI); anche se ha trovato legittimazione in una sentenza della Corte di Cassazione<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Comm. Trib. I grado, Chieti, 11 ottobre 1986, n. 717, con nota di A. CASERTANO e G. D'EGIDIO, *Ritenute alla fonte. Interessi attivi sui conti di deposito delle procedure fallimentari*, in *Fisco*, 1987, p. 330.

<sup>16</sup> F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit., p. 886.

<sup>17</sup> Infatti l'art. 5 d.P.R. n. 322/1998, nel disciplinare complessivamente il sistema delle dichiarazioni per le imposte dirette nei casi di liquidazione, al quarto comma prevede che «nei casi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, le dichiarazioni di cui al comma I sono presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, comma 3, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione; le dichiarazioni di cui al comma 3 sono presentate, con le medesime modalità, esclusivamente ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive e soltanto se vi è stato esercizio provvisorio (...)».

<sup>18</sup> Ag. Entr., circ. 22 marzo 2002, n. 26/E; in senso analogo v. soprattutto: F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti cit.*, 886; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento cit.*, p. 160 ss.

<sup>19</sup> Cass. Sez. trib., 1 luglio 2003, n. 10349, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, p. 476, con nota critica di G. MARINI, *Ancora sulle ritenute operate sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*; v. altresì la nota di E. CECCHERINI, *La Suprema Corte interpreta il diritto tributario in materia concorsuale*, in *Dir. fall.*, 2005, II, p. 58. La Corte di Cassazione ha affermato che «l'art. 10, comma 4, del d.p.r. 600/1973, nel disporre che in caso di fallimento la dichiarazione dei redditi relativa allo stato finale delle operazioni della procedura deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento, fissa soltanto il termine ultimo per effettuare la dichiarazione, ma non prevede un termine

La *datio in solutum* in favore dei creditori concorsuali, mediante assegnazione dei crediti tributari, ha avuto in passato casistica scarsa e dubbia, ma oggi risulta certamente praticabile in base ai novellati artt. 106 e 117 l.f., ribaditi negli artt. 215 e 232 CCI; resta tuttavia forte la ritrosia dei creditori a vedersi soddisfatti con l'assegnazione di crediti tributari di incerto incasso e soprattutto ad elevato rischio di litigiosità fiscale e di indubbia gravosità sul piano della gestione amministrativa.

Parte della giurisprudenza di merito ha cercato di dilatare l'ultrattività degli organi della procedura, per giungere alla riscossione dei crediti tributari ed all'esecuzione del riparto anche dopo il decreto di chiusura.

Secondo tale orientamento<sup>20</sup> nel sistema della legge fallimentare è ben presente «l'ipotesi della sopravvivenza degli organi della procedura per il compimento di atti specifici che non poterono essere compiuti durante la procedura (e non era opportuno, né necessario lasciare aperto il fallimento), o la cui necessità si è manifestata solo dopo la chiusura della procedura (...). È, dunque, immanente al sistema (...) la sopravvivenza degli organi fallimentari allo scopo di realizzare appieno le finalità liquidatorie della procedura (...), che va quindi intesa non soltanto come (...) un sistema chiuso e fine a se stesso, il che potrebbe portare, in ipotesi, a negare l'ultrattività degli organi fallimentari fuori dei casi espressamente previsti, ma come uno strumento di attuazione del concorso dei creditori, dotato di ultrattività fino alla piena realizzazione dei suoi scopi (...); pertanto i crediti tributari maturati a favore della massa, benché praticamente esigibili solo a fallimento chiuso, non possono che essere riscossi «dal curatore (con le sue funzioni prorogate), il quale provvederà ad un

iniziale» (su tali adempimenti e termini v. ora l'art. 5 d.P.R. n. 322/1998); nella motivazione si argomenta al riguardo evidenziando che «i presupposti della dichiarazione del curatore devono essere sicuramente esistenti al momento della formale chiusura del fallimento, non potendosi altrimenti adottare il decreto del tribunale previsto dall'art. 119 (...) ma possono venire a completa esistenza prima di detta formale chiusura e in tal caso non vi è motivo, in mancanza di un'espressa previsione di legge, per ritenere illegittima o inefficace la presentazione della dichiarazione finale dei redditi solo perché effettuata, in presenza di una specifica esigenza della procedura o di un oggettivo interesse della massa dei creditori ed essendo stati definiti tutti i rapporti riguardanti il fallimento, prima della formale chiusura della procedura e con riferimento a un termine finale di periodo d'imposta anticipato rispetto a quello correlato in generale alla chiusura del fallimento (...)» (v. a favore: A. VIOTTO, *Crediti erariali nel fallimento*, cit., 230-234). Tuttavia nella concreta fattispecie la curatela fallimentare ha dovuto impugnare il diniego di rimborso e poi si è dovuta gravare di un lungo e complesso giudizio, sino alla Corte Suprema.

<sup>20</sup> Trib. Padova, sez. fall., ord. 26 aprile 2002, in *Fisco*, 2004, p. 2327; in senso analogo Trib. Padova, Sez. fall., ord. 6 febbraio 2003, in *Il Fall.*, 2003, p. 889.

riparto supplementare in favore dei creditori (...). L'indispensabile aggancio normativo, sulla base del quale può essere ricostruita la fattispecie per analogia *legis*, è dato dall'art. 117, comma 2» (ora art. 232 CCI)<sup>21</sup>: le somme destinate ai creditori condizionali, nell'ipotesi in cui, con il fallimento in chiusura, la condizione sospensiva non si sia ancora verificata, debbono essere depositate nei modi stabiliti dal giudice delegato, perché a suo tempo possano essere versate ai creditori cui spetta, o fatte oggetto di riparto supplementare fra gli altri creditori. In tale ambito dovrebbero essere ricompresi anche i crediti tributari<sup>22</sup>.

Le perplessità in merito a questo disinvolto ampliamento dell'ultrattività degli organi fallimentari sono molteplici<sup>23</sup>. Sul piano generale si pensi al suo portato elusivo rispetto al protrarsi del fallimento oltre la ragionevole durata ragionevole ai fini della c.d. legge Pinto<sup>24</sup>; per altro verso la *voluntas legis* è orientata verso le soluzioni recepite dalle recenti riforme negli artt. 106 e 117 l. fall. ed ora ribadite dagli artt. 215 e 232 CCI. Ma vi è di più, la dilatazione dell'ultrattività degli organi della procedura – che presenta punti di contatto con l'utilizzo del trust liquidatorio – si pone specificamente in contrasto: *a*) con la tassatività dei casi di chiusura (artt. 118 l. fall. e 233 CCI); *b*) con le fondamentali regole secondo cui con la chiusura della procedura cessano gli effetti sul patrimonio del debitore e decadono gli organi; ed altresì i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta dei loro crediti (art. 120 l. fall., ed ora art. 236 CCI); *c*) con l'impianto di fondo del diritto concorsuale, giacché ben due fasi necessarie ed inderogabili della procedura (acquisizione all'attivo e riparto), verrebbero «portate al di fuori» del fallimento (liquidazione), anticipatamente chiuso.

<sup>21</sup> In senso estremamente favorevole a tale ordinanza v. il «partecipato» commento di L. BELLINI e G. LIMITONE, *Rimborsi erariali esigibili dal fallimento*, in *Fisco*, 2004, p. 2259 L.

<sup>22</sup> Sul piano pratico il Tribunale di Padova evidenzia la necessità di una comunicazione idonea (una lettera del curatore con allegato il provvedimento del Tribunale) agli uffici competenti per il pagamento, affinché vi provvedano a favore del curatore prorogato, nel momento della concreta esigibilità della somma.

<sup>23</sup> In senso fortemente critico v. specificamente P.F. CENSONI, *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari: la sorte postfallimentare dei crediti d'imposta*, in *Il Fall.*, 2004, p. 1297 ss.; risulta critica anche la dottrina tributaria, v. per tutti M. MAURO, *Imposizione tributaria e fallimento cit.*, p. 158 ss.

<sup>24</sup> Sul tema v. A. DIDONE, *Ragionevole durata del (giusto) processo concorsuale*, in A. DIDONE (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009, I, p. 1 ss.



### 3. *La cessione dei crediti tributari: profili applicativi e criticità*

A questo punto è chiaro che il sistema più agevole e proficuo per l'acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari è certamente quello della cessione in favore di società finanziarie specializzate.

Il successo della cessione dei crediti tributari si basa su molteplici fattori: – una solidissima e sperimentata base normativa civilistica; – una affidabile base normativa pubblicistica e tributaria; – una prassi fiscale defatigatoria in fatto, ma non avversa in diritto; – l'immediato realizzo; – la presenza sul mercato di società finanziarie specializzate; – l'inesistenza di ultrattivi impegni amministrativi e gestionali gravanti sul curatore (sul *trustee*) o sui creditori<sup>25</sup>.

Del resto secondo opinione largamente diffusa le norme previste dal codice civile in materia di cessione di crediti sono applicabili anche alle ipotesi di cessione di crediti fiscali, benché con particolari cautele giustificate dalla peculiarità dei rapporti tributari<sup>26</sup>.

La cedibilità è un connotato generale dei crediti: il titolare può cederlo, anche senza il consenso del debitore; la cedibilità è la regola, l'incredibilità l'eccezione; il codice civile esclude la cedibilità del credito soltanto quando ha carattere strettamente personale e nei casi in cui il trasferimento sia espressamente vietato dalla legge<sup>27</sup>.

Il carattere pubblico del soggetto debitore non esclude la cedibilità del credito; anche per le pubbliche amministrazioni vale la regola secondo cui il credito è cedibile *ex art.* 1260 c.c. «anche senza il consenso del debitore»<sup>28</sup>.

Orbene la cessione dei crediti fiscali è stata regolamentata prima per l'IVA dall'art. 5, comma 4 *ter*, del d. l. 14 marzo 1988, n. 70 (conv. l. 13 maggio 1988, n. 154), poi per le imposte dirette dall'art. 3, comma 94, della l. 28.12.1995 n. 549, che ha introdotto l'art. 43 *bis* del d.P.R. 29.9.1973

<sup>25</sup> Tuttavia anche in dottrina residuano ancora talune perplessità, v. ad es. M. BASILAVECCHIA, *Gli adempimenti tributari*, cit., p. 2037.

<sup>26</sup> M. MICCINESI, *La cessione del credito IVA*, in *Rass. trib.*, 1984, p. 201 ss.; F. FICHERA, *Questioni irrisolte sulla cessione del credito IVA*, in *Boll. trib.*, 1989, p. 477; A. ZOPPINI, *Profili ricostruttivi ed applicativi della cessione dei crediti per imposte dirette*, *ibidem*, 1997, p. 983 ss.; M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 28.

<sup>27</sup> M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., pp. 30-31; F. TESAURO, *In tema di ritenute*, cit., p. 887.

<sup>28</sup> L'adesione della pubblica amministrazione al contratto di cessione è richiesta soltanto nei casi in cui il credito attiene ad un rapporto di durata, come l'appalto e la somministrazione (Cass., 28 gennaio 2002, n. 981).

n. 602 (e l'art. 43 *ter* per le cessioni delle eccedenze nell'ambito del gruppo); è stato emanato altresì un regolamento attuativo, d.m. 30.9.1997 n. 384. Dette disposizioni disciplinano la cessione dei crediti fiscali, per un verso acclarandone, ormai inconfutabilmente, la praticabilità e per altro prevedendone le modalità operative.

Quanto alle linee essenziali: secondo l'art. 43 *bis*, comma 3, l'atto di cessione deve essere notificato all'Ufficio delle Entrate o al Centro Operativo, nonché all'Agente della riscossione presso cui è tenuto il conto fiscale di cui all'art. 78, commi 28 ss., l. 30.12.1991 n. 413, di cui è intestatario il soggetto cedente.

La cessione ricomprende il credito ed i relativi interessi (sull'indivisibilità legale del credito v. *infra* 4). Il cessionario non può a sua volta cedere il credito oggetto di cessione, pena l'inefficacia di tale ulteriore passaggio. Il cessionario inoltre risponde in solido con il contribuente-cedente, sino alla concorrenza dell'importo del credito ceduto, in caso di indebito rimborso, a condizione però che gli siano stati notificati gli atti con i quali l'Ufficio o il Centro Operativo procedono al recupero delle somme (art. 43 *bis*, comma 2, nonché art. 5, comma 4 *ter*, l. 13.5.1988 n. 154 in tema di IVA).

La cessione deve avvenire per atto pubblico ovvero scrittura privata autenticata, così come previsto per i crediti nei confronti delle amministrazioni dello Stato dall'art. 69 del r.d. 18.11.1923 n. 2440, espressamente richiamato dall'art. 43 *bis*, 1 comma, d.P.R. n. 602/1973 e confermato dal d.m. n. 384/1997.

La prevista notifica della cessione all'Ufficio delle Entrate o al Centro Operativo di Pescara, che in concreto è competente all'erogazione dei rimborsi in conto fiscale per tutto il territorio nazionale, è condizione di efficacia del trasferimento del credito nei confronti della pubblica amministrazione: in difetto di notifica, cioè, creditore nei confronti dell'A.F. è sempre il contribuente-cedente, laddove, nei rapporti privatistici, in forza dell'atto di cessione, il diritto appartiene al cessionario (v. *amplius infra* §§ 3 ss.).

Una volta perfezionata la cessione, dunque, il cessionario presenta l'istanza di rimborso (cfr. art. 78, comma 33, l. n. 413/1991).

Trattandosi di crediti maturati da soggetti titolari di conto fiscale riferimento, i rimborsi seguono una particolare procedura per la quale è competente appunto in via esclusiva il Centro Operativo di Pescara: le somme oggetto di rimborso saranno accreditate direttamente sul conto intestato al cessionario, i cui estremi risultano indicati nell'istanza di rimborso.

Ovviamente il diritto del cessionario deriva da quello del cedente; pertanto l'A.F. – nella specie il Centro Operativo di Pescara – potrà opporre al cessionario tutte le eccezioni proponibili nei confronti del cedente. In particolare il COP potrà operare la compensazione tra il credito chiesto a rimborso ed i ruoli iscritti a carico del cedente; nell'ipotesi di fallimento, peraltro, la compensazione dei crediti della procedura – tali sono, infatti, i crediti per ritenute su interessi ed per IVA versata ai professionisti – è possibile soltanto con i carichi del fallimento medesimo e non anche con quelli del soggetto fallito.

Giova precisare, infatti, che la procedura di rimborso in conto fiscale non subisce deroghe di sorta in costanza di procedure liquidatorie, siano esse volontarie o coattive e, quindi, anche in costanza di fallimento, essendo inibita soltanto dalla chiusura del conto fiscale (conseguenza automatica della chiusura della partita IVA).

Tale è anche l'orientamento della prassi amministrativa, secondo cui ai fini dell'erogabilità del rimborso in conto fiscale, è necessario che il conto risulti aperto alla data di presentazione della richiesta, a nulla rilevando l'eventuale successiva chiusura del conto stesso o il trasferimento del contribuente presso altro concessionario; inoltre qualora il beneficiario sia diverso dal richiedente – come appunto nel caso di cessione del credito – la circostanza dovrà essere indicata sulla istanza di rimborso<sup>29</sup>.

Ovviamente la cessione dei crediti tributari, nel fallimento prima e nella liquidazione giudiziale ora, pone molteplici criticità, dovute alla natura pubblicistica del credito, alla dinamica dei controlli tributari, alle peculiarità dei moduli attuativi dei tributi in caso di insolvenza, alle specificità concorsuali, ma soprattutto alla strenua resistenza dell'Amministrazione finanziaria.

Da tempo dottrina e giurisprudenza hanno fatto chiarezza in merito alle pretestuose eccezioni dell'Amministrazione finanziaria contro la cedibilità dei crediti tributari<sup>30</sup>.

Del resto ormai la cedibilità dei crediti tributari è pacifica, in quanto espressamente contemplata prima dagli artt. 106 e 117 l. fall. ed ora dagli artt. 215 e 232 CCI, quindi non ha più senso dilungarsi per confutare le risalenti avverse tesi dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>29</sup> Min. Fin. Circ. 22.7.1994, n. 119. Sostanzialmente conf. Cass., Sez. trib., 12 maggio 2004, n. 8888, che riguarda appunto la rimborsabilità in conto fiscale di un credito IVA ceduto da una società fallita.

<sup>30</sup> V. in particolare gli scritti di M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., e F. TESAURO, *In tema di ritenute*, cit.

Talvolta, ancora oggi, l'Agenzia delle Entrate sostiene che la cessione del credito dovrebbe ritenersi invalida in quanto avvenuta prima della presentazione della dichiarazione; in sostanza si contesta che la cessione possa avere per oggetto crediti futuri.

Secondo la tesi dell'Agenzia prima della dichiarazione annuale «l'Amministrazione non può sapere se il credito formatosi negli anni precedenti e nell'esercizio in corso sia stato o meno utilizzato in compensazione di eventuali debiti tributari e previdenziali: il credito IVA spettante diviene, infatti, certo e definito solo al momento della sua esposizione in dichiarazione, cristallizzandosi nella scelta operata dal contribuente tra le alternative in proposito offerte dall'ordinamento (riporto del credito o richiesta di rimborso)»; inoltre la cessione di un credito tributario futuro avrebbe «rilevanza puramente civilistica tra le parti, non producendo alcun effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria»<sup>31</sup>.

Come è stato ampiamente dimostrato tale tesi è del tutto errata e smentita dall'art. 106 l. fall. prima e dall'art. 215 CCI ora, che espressamente consentono la «cessione crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri (...)»; ciononostante taluni Uffici delle Entrate persistono nel risalente orientamento avverso, ancorandosi alla dato letterale della disgiuntiva «o futuri», che precluderebbe la cessione dei crediti tributari futuri, ma a livello centrale l'Agenzia sembra attenuare le sue originarie riserve<sup>32</sup>.

In via preliminare va ribadito che le norme del codice civile relative alla cessione dei crediti sono applicabili anche alla cessione dei crediti tributari, salvo quanto diversamente e specificamente previsto dalla legge tributaria; è «ormai pacifico che la disciplina codicistica delle obbligazioni è applicabile ai corrispondenti istituti di diritto tributario, con il consueto limite della compatibilità»<sup>33</sup>.

Quanto al problema degli effetti e dell'opponibilità il contratto di cessione del credito si perfeziona con il consenso dei contraenti, ma, sotto il profilo in esame, da ciò non consegue il trasferimento del credito dal cedente al cessionario, in quanto il credito non è ancora sorto; il trasfe-

<sup>31</sup> Ag. Entr. ris. 12 agosto 2002, n. 279/E.

<sup>32</sup> Ag. Entr. ris. n. 1/2019, secondo cui «la cessione preventiva del credito tributario, valida tra le parti, acquista efficacia, anche ai fini fiscali, soltanto se il medesimo credito viene chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale e purché siano rispettate le modalità di cui all'articolo 43 bis d.P.R. n. 602 del 1973 (...)».

<sup>33</sup> Così M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 28; in senso analogo F. TESAURO, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti*, cit., p. 2392; per un quadro generale sul tema v. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria ed obbligazione civile*, Torino, 1998, p. 177 ss.

rimento opera soltanto nel successivo momento in cui sorge il credito; prima di ciò il contratto, quand'anche perfetto, ha semplice efficacia obbligatoria<sup>34</sup>.

Per quanto riguarda la cessione dei crediti futuri le norme del codice (artt. 1260-1267) richiedono semplicemente che nel momento della stipula del contratto deve già esistere il rapporto dal quale scaturiranno i crediti, e ciò affinché i crediti oggetto della cessione siano determinati o determinabili<sup>35</sup>; il trasferimento dei crediti si produrrà solo quando verranno ad esistenza; ovviamente da tale momento unico legittimato a ricevere il pagamento sarà il cessionario.

La dottrina tributaria ha quindi chiarito che se è vero che «la cessione di un credito futuro, fino a che non viene ad esistenza il credito, *ha rilevanza puramente civilistica tra le parti...* non se ne può di certo trarre la conseguenza – come fanno gli Uffici – che non ha e non avrà mai effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, neppure dopo che il credito d'imposta è venuto ad esistenza, ed è *certo e definito*, liquido ed esigibile»<sup>36</sup>.

Ciò che più conta è che non vi è alcuna norma tributaria che vieta al curatore di cedere il credito IVA che sorgerà con la chiusura del fallimento. È palesemente fuorviante invocare a tal fine l'art. 5, comma 4 *ter*, del d. l. n. 70/1988 (conv. l. n. 154/1988)<sup>37</sup> che, riconoscendo pienamente la credibilità dei crediti IVA, intende garantire l'Amministrazione finanziaria nel caso di ripetizione di quanto rimborsato<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Su tali profili civilistici v. specificamente A. DOLMETTA, *Cessione dei crediti*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., Torino, 1988, p. 313 ss., ed in giurisprudenza Cass., Sez. I civ., 31 agosto 2005, n. 17590, nonché il noto contributo di P. PERLINGERI, *Della cessione dei crediti*, in A. SCIALOJA e G. BRANCA (a cura di), *Commentario del Codice Civile*, Bologna-Roma, 1982, p. 12 ss.

<sup>35</sup> La cessione dei crediti futuri è prevista anche da diverse norme speciali, v. ad es. art. 3, legge 21 febbraio 1991, n. 52, in tema di *factoring*.

<sup>36</sup> F. TESAURO, *Chiusura delle procedure concorsuali e cessione dei crediti*, cit., p. 2392.

<sup>37</sup> Anche la giurisprudenza è ormai consolidata, v. tra le tante: Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. 42, 18 aprile 2008, n. 46; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. 42, 18 settembre 2008, n. 144; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. 31, 17 febbraio 2009, n. 34; tutte con nota adesiva di M. MAURO, *La cessione dei crediti d'imposta dei fallimenti*, in *Giust. Trib.*, 2010, p. 70.

<sup>38</sup> Il comma 4 *ter* prevede infatti semplicemente che «agli effetti dell'articolo 38 *bis* del decreto (...) 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito».

### 3.1. Segue: *la prassi negoziale*

Nella prassi negoziale emergono da tempo diversi moduli contrattuali mediante cui attuare la cessione dei crediti tributari.

Spesso si valorizza il profilo obbligatorio e la intrinseca natura civilistica del credito, ancorché derivante da rapporti tributari. Ma si è costretti ad ammettere che si tratta di un credito certo e liquido, ma non esigibile, in quanto il credito potrebbe venir meno per il sopraggiungere di un debito tributario, con cui andrebbe a compensarsi.

Per quanto riguarda le ritenute in materia di imposte sui redditi risulta chiarissimo che si tratta di credito ad esigibilità condizionata: il credito non coincide con l'ammontare delle ritenute subite, esso diventa esigibile solo nella misura in cui si manifesti una eccedenza, di cui potrà essere chiesto il rimborso in dichiarazione.

Pertanto coniugando i profili contrattuali civilistici, con le vicende del rapporto tributario, si giunge a strutturare l'operazione come cessione di credito non esigibile (o condizionato), ritenendo che il cessionario acquisisca subito il credito, ma non ne possa esigere l'adempimento se non quando il curatore presenterà la dichiarazione, dando evidenza al credito e chiedendone il rimborso, in favore del cessionario.

Talvolta si struttura l'operazione come cessione di cosa futura, partendo dalla premessa – più corretta – secondo cui le ritenute subite non configurano un credito, in quanto il credito nascerà in futuro, nella misura in cui dalla dichiarazione risulterà una eccedenza.

Più in generale è stato ormai dimostrato che «non v'è ragione per escludere che la cessione dei crediti d'imposta possa essere cessione di crediti già sorti ma non ancora esigibili, o di crediti che sorgeranno in futuro. Se si ammette che i crediti d'imposta siano negoziabili secondo le regole civilistiche, bisogna ammettere anche la cessione dei crediti d'imposta futuri (ai sensi degli artt. 1260 e 1348 del codice civile) e di crediti di futura esigibilità»<sup>39</sup>.

È ormai superfluo indugiare su tali punti fermi, talvolta esplicitamente ammessi dalla stessa prassi amministrativa<sup>40</sup>, ed infine avallati dalle novellate formulazioni degli artt. 106 e 117 l. fall. ed ora degli artt. 215 e 232 CCI.

Per quanto riguarda la concreta articolazione degli schemi negoziali: la cessione di un credito futuro si configura come contratto consensuale con effetti obbligatori; gli effetti traslativi si producono soltanto laddove

<sup>39</sup> F. TESAURO, *In tema di ritenute*, cit., p. 888.

<sup>40</sup> V. ad es. Min. Fin. Risol. 22 ottobre 1992, n. 441010.

il credito viene ad esistenza; in tal caso l'intervenuta cessione fa sì che il credito maturi direttamente in capo al cessionario e non in capo al fallito.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi l'effetto traslativo della cessione *ex art. 43 bis* d.P.R. n. 602/1973 si concretizza con la presentazione della dichiarazione di chiusura del maxi periodo fallimentare.

Per quanto riguarda l'IVA l'effetto traslativo della cessione si concretizza con la presentazione della dichiarazione che espone il credito, chiedendone il rimborso<sup>41</sup>.

Si rinviene anche una qualche casistica di operazioni di cessione di crediti tributari costruite come contratto preliminare avente ad oggetto cosa futura; ma è chiaro che l'impiego di tale schema negoziale non pone particolari problematiche di carattere tributario.

### 3.2. Segue: *l'oggetto della cessione*

La dottrina che maggiormente ha approfondito i temi in questione ritiene che le norme sulla cessione dei crediti tributari concernono soltanto i crediti per IVA e per imposte sui redditi scaturenti dalle dichiarazioni; mentre ne esclude – condivisibilmente – l'applicabilità ai crediti tributari che possono essere vantati mediante istanza di rimborso extra dichiarazione (ad es. *ex art. 38* d.P.R. n. 602/1973)<sup>42</sup>.

Tale tesi si basa sulla formulazione letterale delle norme relative alla cessione dei crediti tributari, che per l'appunto fanno costante riferimento ai crediti scaturenti dalle dichiarazioni (art. 5, comma 4 *ter*, d.l. n. 70/1988 per l'IVA, ed artt. 43 *bis* d.P.R. n. 602/1973 ed 1, comma 1, d.m. n. 384/1997 per le imposte sui redditi). Ma ciò non esclude che tali norme possano essere applicate in via analogica alla cessione dei crediti scaturenti da altre dichiarazioni tributarie, in quanto tali norme debbono ritenersi più strettamente pertinenti di quelle civilistiche, applicabili ai rapporti tributari soltanto in via residuale, laddove non si riscontri

<sup>41</sup> *Contra* Ag. Entr. risol. 12 agosto 2002, n. 279/E, secondo cui la normativa IVA esclude la cessione del credito «prima della sua indicazione nella dichiarazione annuale, consentendola solo nel caso in cui il medesimo sia chiesto a rimborso». Viceversa, come ormai ampiamente chiarito, prima della dichiarazione il credito IVA non è rimborsabile, ma ciò non esclude affatto che sia cedibile, fermo restando che prima della dichiarazione si può dar luogo soltanto ad una cessione con effetti obbligatori, mentre l'effetto traslativo, opponibile anche all'Agenzia delle Entrate, si concretizza mediante la presentazione della dichiarazione; ma per maggiori aperture v. da ultimo Ag. Entr. ris. n. 1/2019.

<sup>42</sup> F. TESAURO, *In tema di ritenute*, cit., p. 889.

una più stringente analogia con altre norme tributarie (per la casistica v. *infra*). In effetti si tratta di norme che nel porre limiti alla cessione dei crediti tributari scaturenti dalle dichiarazioni dell'IVA e delle imposte sui redditi tendono a salvaguardare l'interesse fiscale al corretto ed efficace controllo delle dichiarazioni e dell'autoliquidazione, per cui sono questi i profili rilevanti ai fini dell'analogia.

Per quanto riguarda nel dettaglio l'oggetto della cessione l'art. 43 *bis* d.P.R. n. 602/1973 prevede che gli interessi di cui al primo comma dell'articolo 44 sono dovuti al cessionario; la dottrina ne desume, correttamente, che credito ed interessi non sono divisibili, ed altresì non possono essere ceduti separatamente. Il d.m. n. 384/1997 rafforza tale disposizione giungendo a prevedere, nell'art. 1, comma 3, che gli interessi non possono formare oggetto di autonomo atto di cessione e spettano comunque al cessionario; sancisce poi la nullità di ogni patto contrario.

Come è noto nel diritto civile il quadro è molto più fluido: secondo l'art. 1263 c.c. il credito è trasferito al cessionario con i privilegi, con le garanzie personali e reali e con gli altri accessori; tuttavia, salvo patto contrario, la cessione non comprende i frutti scaduti; pertanto gli interessi già maturati spettano al cedente, quelli maturandi al cessionario; ma è ovvio che i privati hanno ampi margini di autonomia negoziale, potendo pattuire liberamente ciò che ritengono più opportuno.

Tali norme sono però inapplicabili in caso di cessione dei crediti tributari.

Per i crediti tributari «una cessione o un patto che abbia per oggetto il credito per interessi non ha alcun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria»; «gli interessi (...) seguono necessariamente la sorte del credito principale»<sup>43</sup>.

Inoltre la cessione deve essere totalitaria, nel senso che non è ammissibile che vi siano più creditori.

Il d.m. n. 384/1997 prevede che la cessione «deve riguardare l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso per ciascuna delle imposte sui redditi, ivi compreso quello derivante da imposte sostitutive (...)» (art. 1, comma 2).

<sup>43</sup> Così F. TESAURO, *In tema di ritenute*, cit., p. 889. Ovviamente la dottrina è sul punto uniforme, anche in ragione della chiara lettera della normativa; si segnala il condivisibile rilievo di M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette cit.*, 35, secondo cui di norma la nullità della clausola relativa agli interessi non inficia il contratto (*vitiatur sed non vitiat*), ma travolge l'intero negozio se la specifica clausola ha avuto rilievo essenziale (art. 1419).



Tuttavia questa regola di indivisibilità legale del credito non è assistita da alcuna sanzione, né viene sancita la nullità. Parte della dottrina ritiene comunque applicabili gli artt. 1346 e 1418 c.c., per i quali il contratto è nullo se ha un contenuto contrario a norme imperative<sup>44</sup>.

### 3.3. Segue: *gli adempimenti negoziali*

Come già evidenziato rispetto alla disciplina codicistica della cessione del credito le norme pubblicistiche e tributarie pongono significative limitazioni e richiedono taluni specifici e particolari adempimenti.

Di fondamentale rilievo sono certamente, ancora oggi, i risalenti artt. 69 e 70 del r. d. 18 novembre 1923, n. 2440, sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, i quali prevedono che i crediti verso lo Stato siano ceduti con atto pubblico, o scrittura privata autenticata, e che la cessione sia notificata all'ente pubblico cui spetta ordinare il pagamento.

Lo stesso regime di forma opera in materia tributaria, in quanto l'art. 43 *bis*, comma 1, d.P.R. n. 602/1973 richiama l'art. 69, ed il d.m. n. 384/1997 lo ribadisce (art. 1, comma 2); è altresì previsto che «l'atto di cessione deve essere notificato all'ufficio delle entrate o al centro di servizio nonché al concessionario del servizio della riscossione presso il quale è tenuto il conto fiscale di cui all'articolo 78, commi 28 e seguenti, della legge 30 dicembre 1991, n. 413»<sup>45</sup>.

Si pone il problema di capire se la violazione di tali norme renda nulla o radicalmente inefficace la cessione dei crediti tributari, o configuri una mera inefficacia relativa della cessione, semplicemente inopponibile all'Amministrazione finanziaria.

La soluzione della mera inefficacia relativa è certamente quella più condivisibile (v. ad es. art. 1, commi 4 e 7, d.m. n. 384/1997), ed è co-

<sup>44</sup> In tal senso M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette cit.*, pp. 34-36, il quale osserva che in alternativa si potrebbe ipotizzare che la cessione debba ritenersi estesa *ope legis* all'intero credito, o che sia semplicemente inefficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; ma secondo l'Autore entrambe le ipotesi sono da respingere, in primo luogo perché dal contratto non possono scaturire effetti contrari a quelli voluti dalle parti, che hanno limitato la cessione ad un ammontare inferiore; e poi perché la violazione riguarda l'oggetto.

<sup>45</sup> È pacifico e scontato che dopo la notifica il debitore deve pagare al cessionario, il pagamento al cedente non potrebbe essere più liberatorio (v. ad es. Cass., Sez. trib., 11 ottobre 2001, n. 12429, in *Giur. imp.*, 2002, p. 142).

munque nettamente prevalente in dottrina e giurisprudenza<sup>46</sup>; sono stati evidenziati i seguenti casi sintomatici:

– mancanza di notifica: «l'Amministrazione non diviene debitrice dell'acquirente del credito, sicché si produce una divaricazione nella posizione del creditore, che nel rapporto d'imposta continua ad essere il contribuente-cedente, mentre in forza dell'atto di cessione il diritto appartiene al cessionario»<sup>47</sup>;

– cessione del credito da parte di un primo cessionario: secondo l'art. 43 *bis* cit. il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. Tuttavia anche in questo caso si ha mera inefficacia relativa, giacché secondo l'art. 1, comma 4, d.m. n. 384/1997 «si considerano inefficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria i successivi atti di cessione a terzi del credito ceduto»<sup>48</sup>.

È quindi ragionevole desumere che le varie norme settoriali che pongono limitazioni e vincoli in tema di cessione dei crediti tributari non siano configurabili come norme imperative, atte a configurare la nullità del contratto di cessione *ex art.* 1418, comma 1 c.c., quanto piuttosto semplicemente norme volte a salvaguardare il buon andamento dell'azione impositiva e la certezza e linearità dei rapporti fra Fisco e contribuente (norme la cui violazione comporta quindi la mera inefficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, salvi i casi, pur significativi, di esplicita previsione della nullità, *v. retro*).

Ai fini dell'IVA l'art. 74 *bis*, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, prevede che, a differenza di quanto richiesto per i normali rimborsi *ex artt.* 30 e 38 *bis*, i rimborsi in favore delle procedure di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore ad euro 258.228,45.

Si ritiene che tale esonero debba operare anche nel caso in cui il credito IVA venga ceduto, e quindi giovi anche al cessionario<sup>49</sup>. Tale orientamento convince e si fonda su una molteplicità di argomentazioni: 1. la chiara lettera della norma; 2. il naturale assetto delle eccezioni opponibili dall'Amministrazione al cessionario; 3. il pacifico rilievo per cui

<sup>46</sup> V. ad es.: M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., 39-40; F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit., pp. 889-890; Cass., Sez. I, 23 febbraio 1984, n. 1286, in *Fisco*, 1984, p. 2458.

<sup>47</sup> Così M. CANTILLO, *La cessione dei crediti per imposte dirette*, cit., 40.

<sup>48</sup> In senso analogo F. TESAURO, *In tema di ritenute d'acconto a carico dei fallimenti*, cit., p. 890.

<sup>49</sup> Comm. Trib. Reg. Fiuli Ven. G., 12 maggio 2004, n. 8, in *Guida Norm.* 204, n. 165, 24; *contra* Ag. Entr. risol. 25 ottobre 2005, n. 37379.

l'Amministrazione finanziaria non può gravare il cessionario di oneri che la legge non impone al cedente; 4. la scarsa proficuità per la stessa Amministrazione, che a norma dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212) dovrebbe poi rimborsare il costo delle fideiussioni.

#### 4. Le soluzioni praticabili in base agli artt. 215 e 232 CCI

Le recenti riforme della legge fallimentare hanno fugato ogni dubbio sulla possibilità di cedere a terzi o assegnare ai creditori fallimentari anche i crediti tributari futuri.

Nell'ambito della liquidazione dell'attivo l'art. 215 CCI autorizza esplicitamente il curatore a cedere i crediti, compresi quelli di natura fiscale o futuri; in alternativa il curatore può stipulare contratti di mandato per la riscossione (prima analogamente l'art. 106 l. fall.); l'art. 232 CCI, prevede poi che, in sede di ripartizione finale, il giudice delegato può disporre che a singoli creditori che vi consentano siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati<sup>50</sup> (prima analogamente l'art. 117 l. fall.).

In ambito fallimentaristico l'attenzione si era in precedenza incentrata sul carattere residuale dell'operatività dell'art. 106, «in quanto nella prospettiva del legislatore la cessione dei crediti viene essenzialmente concepita nell'ambito della vendita dell'azienda, di suoi rami, di beni e rapporti giuridici in blocco (art. 105, 5° e 6° comma) (...) Venuto meno il presupposto della *necessità o utilità evidente* previsto dal vecchio art. 106 per la c.d. *vendita in massa*, il legislatore della riforma attua un vero e proprio rovesciamento di prospettiva rispetto al sistema precedente: la cessione unitaria di rapporti giuridici non ha più carattere eccezionale e sembra anzi costituire il criterio prioritario della liquidazione (...)»<sup>51</sup>.

Ma ovviamente in questa sede è necessario focalizzare gli aspetti significativi rispetto alle peculiari problematiche dei crediti tributari.

<sup>50</sup> È stata così colmata una lacuna della precedente disciplina, come evidenziano P. LICCARDO e G. FEDERICO, sub *art. 106*, in A. JORIO (diretto da), M. FABIANI (coord. da), *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna 2007, II, p. 1773; tuttavia ad analoghe conclusioni era possibile giungere anche in passato: G.C. RIVOLTA, *L'affitto e la vendita d'azienda nel fallimento*, Milano, 1973, p. 64; A. BONSIGNORI, *Liquidazione dell'attivo*, in Comm. l. fall. Scialoja Branca, sub *art. 104 - 117*, Bologna - Roma, 1976, p. 108; G. BOZZA, *La vendita dell'azienda nelle procedure concorsuali*, Milano, 1988, p. 31.

<sup>51</sup> P. LICCARDO e G. FEDERICO, sub *art. 106*, cit., p. 1773.

Appare subito rilevante il superamento della preferenza per la riscossione diretta da parte del curatore rispetto all'alienazione coattiva dei crediti. La formulazione ora dell'art. 215 e prima dell'art. 106 «induce infatti a ritenere che, con evidente mutamento di indirizzo, l'alienazione dei crediti non abbia più carattere eccezionale rispetto alla riscossione diretta da parte del curatore, ma costituisca l'ordinaria forma di liquidazione (...)»<sup>52</sup>.

Per la cessione dei crediti futuri – tra i quali spiccano quelli tributari derivanti da operazioni poste in essere dal curatore, dalle quali sorgono diritti di detrazione e rimborso per IVA, ritenute ed imposte sui redditi, esigibili dopo la chiusura del fallimento – sono state superate talune risalenti resistenze; ormai da tempo dottrina e giurisprudenza dominanti ritengono che per la validità della cessione dei crediti futuri sia sufficiente l'identificazione (determinata o determinabile) della fonte dei crediti futuri; ovviamente il trasferimento si attua soltanto quando il credito futuro ceduto viene ad esistenza; prima la cessione ha efficacia meramente obbligatoria<sup>53</sup>.

Sotto il profilo in esame l'art. 106 non pone particolari problemi rispetto alle specificità della legislazione tributaria ed alle ben note problematiche del realizzo dei crediti tributari scaturenti dal fallimento; anzi la norma, così come novellata, rafforza le prassi virtuose diffuse presso i più importanti tribunali fallimentari.

Ai nostri fini risulta invece di scarso interesse la facoltà del curatore di stipulare contratti di mandato per la riscossione dei crediti (ammeneché non si tenti di recuperare, su tale base, l'espedito del mandato irrevocabile, ad un istituto di credito, per la riscossione e la distribuzione del ricavato fra i creditori, in attuazione di quanto previsto dal piano di riparto – v. *retro* § 1 – ma si presenterebbero problematiche analoghe a quelle ostative all'utilizzo del *trust*<sup>54</sup>).

<sup>52</sup> Così P. LICCARDO e G. FEDERICO, sub *art. 106*, cit., p. 1773, secondo cui l'aleatorietà e l'alto tasso di litigiosità dei crediti dell'impresa fallita rende solitamente onerosa la riscossione diretta da parte del curatore, con insostenibile allungamento dei tempi del fallimento, ponendosi quindi in netto contrasto con l'esigenza assolutamente primaria della celerità della procedura.

<sup>53</sup> V. per tutti A. DOLMETTA, *Cessione dei crediti*, cit.; ed in giurisprudenza: Cass., 19 giugno 2001, n. 8333, in *Giust civ*, 2002,1, 2875; Cass., 22 aprile 2003, n. 6422; Cass., n. 17590/2005. Ovviamente per effetto della cessione sono trasferiti al cessionario anche i privilegi, le garanzie personali e reali e gli altri accessori (il diritto al risarcimento del maggior danno da inadempimento, le azioni con cui il credito può essere tutelato ecc.).

<sup>54</sup> Per le molteplici critiche all'espedito del mandato irrevocabile v.: P.F. CENSONI, *Chiusura del fallimento e attività residue degli organi fallimentari cit.*, p. 1302, secondo cui il fallito tornato in *bonis* potrebbe recedere dal suddetto mandato; L. GUGLIELMUCCI, *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, cit., pp. 166-167,

Come anticipato l'art. 106, comma 3, prevede che in alternativa alla cessione il curatore possa stipulare contratto di mandato per la riscossione dei crediti, anche tributari ed anche futuri.

Il mandato attribuisce al mandatario solo la legittimazione a riscuotere il credito in nome e per conto del mandante, che ne conserva la titolarità esclusiva, a differenza della cessione che produce l'immediato trasferimento del credito al cessionario<sup>55</sup>.

È stato quindi evidenziato che «il mandato all'incasso non ha efficacia traslativa e non sembra pertanto ostativo alla successiva cessione del credito da parte della curatela allo stesso mandatario o ad un terzo, al fine, per esempio, di una sollecita chiusura della procedura, sempre che, prima della cessione, il mandatario non abbia già incassato le somme relative, atteso che tale evento, determinando l'estinzione del credito, ne renderebbe impossibile la cessione»<sup>56</sup>.

Pertanto il mandato a riscuotere si pone come mera modalità strumentale, ausiliaria all'operato del curatore per la realizzazione dell'attivo.

Certo è che dalla formulazione dell'art. 106 l. fall., ora 215 CCI, sul fronte dell'acquisizione dei crediti tributari risulta marcatamente valorizzata la cessione a società finanziarie specializzate, rispetto ad ogni altro risalente espediente procedurale e/o negoziale (v. *retro* § 1).

Quanto poi al riparto finale, risulta, ai nostri fini, innovativa e quanto mai significativa, la previsione dell'art. 232 CCI (prima 117, l. fall.) secondo cui il giudice delegato, nel rispetto delle cause di prelazione, può disporre che a singoli creditori che vi consentono siano assegnati, in luogo delle somme ad essi spettanti, crediti tributari del fallito non ancora rimborsati.

evidenza che siccome il credito oggetto del mandato resta nel patrimonio fallimentare dopo la chiusura della procedura esso entra nel patrimonio del fallito tornato in *bonis* e di conseguenza costituisce garanzia patrimoniale generica per tutti i creditori; M. MAURO, *Imposizione fiscale fallimento*, cit., pp. 155-156, osserva come la sostanziale connotazione fiduciaria di tale mandato, per sua natura priva di effetto segregativo (come invece avviene per il trust), sia tale da esporre l'istituto di credito a molteplici inconvenienti.

<sup>55</sup> Sulla distinzione tra mandato all'incasso e cessione del credito v. : Cass., 16 luglio 2004, n. 13165; Cass., 30 gennaio 2003, n. 1391, in *Il Fall.*, 2003, 1187, con nota di P. OLIVA, *Mandato all'incasso e revocatoria dei pagamenti*; Cass., 12 dicembre 2003, n. 19054. La casistica riguarda per lo più l'esperibilità della revocatoria fallimentare nei confronti mandato irrevocabile all'incasso *in rem propriam*.

<sup>56</sup> Così P. LICCARDO e G. FEDERICO, *sub art. 106*, cit., p.1777; in senso analogo v. altresì: M.R. GROSSI, *La riforma della legge fallimentare*, 2008, 959 e 967-968; P. LICCARDO, *sub art. 106*, in G. LO CASCIO (diretto da), *Codice commentato del fallimento*, Milano, 2008, pp. 997-998; A. CAIÀ, *La liquidazione dell'attivo*, in A. DIDONE (a cura di), *Le riforme della legge fallimentare*, Torino, 2009, I, pp. 1193-1194.

Evidente la *ratio* di tale particolare modalità di attuazione del riparto, opportunamente introdotta al fine di agevolare la chiusura del fallimento, evitando le lungaggini delle procedure dei rimborsi tributari; il riparto mediante assegnazione del credito tributario consente di far gravare tali lungaggini, e le relative incertezze, sul singolo creditore, che ha acconsentito, e non più sulla procedura e sulla massa dei creditori. Ovviamente il creditore deve essere messo nella condizione di valutare tutti i rischi del caso. Inoltre, poiché si tratta di un credito che non ha caratteristiche di certezza, potrebbe essere assegnato anche ad un valore inferiore a quello nominale, ma previa stima e salva comunque l'approvazione da parte del comitato dei creditori (nella sostanza si tratta di una *datio in solutum*). Ancora, si deve ritenere che l'assegnazione in questione configuri una *datio in solutum*<sup>57</sup>, con la garanzia della effettiva esistenza del credito; al riguardo si è affermato che ove il credito risultasse successivamente inesistente il creditore vedrebbe rivivere le proprie ragioni, ma soltanto nei confronti del fallito tornato *in bonis*<sup>58</sup>.

La dottrina ha poi colto altri due punti critici:

a) nell'ottica della *par condicio* può verificarsi un inconveniente laddove maturino interessi sul credito oggetto di assegnazione, dato che il maggior ammontare degli interessi (significativi per tempi lunghi, entità e certezza di pagamento), ove lo stesso fosse stato incassato dalla procedura, avrebbe giovato non già al singolo ma a tutti i creditori;

b) «un altro aspetto problematico deriva dal riferimento letterale della norma ai soli crediti fiscali del fallito, e non anche ai crediti d'imposta nati interamente durante la procedura e di pertinenza esclusiva della stessa»<sup>59</sup>.

Orbene la prima questione sembrerebbe risolvibile, ove il curatore riesca ad acquisirne consapevolezza, mediante la stima del credito da asse-

<sup>57</sup> Il riferimento è all'art. 1197 c.c.: il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore consenta; in questo caso l'obbligazione si estingue quando la diversa prestazione è eseguita; se la prestazione consiste nel trasferimento della proprietà o di un altro diritto, il debitore è tenuto alla garanzia per l'evizione e per i vizi della cosa secondo le norme della vendita, salvo che il creditore preferisca esigere la prestazione originaria e il risarcimento del danno; in ogni caso non rivivono le garanzie prestate dai terzi. Viceversa L. GUGLIELMUCCI, *Parere sui crediti d'imposta non riscuotibili durante il fallimento*, cit., p. 167, e M. MAURO, *Imposizione fiscale fallimento*, cit., p. 157, ritengono trattarsi di *cessio bonorum* ex art. 1977 c. c.

<sup>58</sup> In senso analogo v. F. VIGOTTI, *La ripartizione dell'attivo fallimentare*, in G. SCHIANO DI PEPE (a cura di), *Il diritto fallimentare riformato*, Torino, 2007, p. 478.

<sup>59</sup> Si tratta dei puntuali rilievi di N. PERROTTI, *sub art. 117*, in A. JORIO (diretto da), M. FABIANI (coord. da) *Il nuovo diritto fallimentare*, Bologna 2007, II, p. 1904.

gnare, mentre la seconda risulta più delicata. Potrebbe sembrare una mera sbavatura letterale<sup>60</sup>, ma in realtà, confrontando la formulazione dell'art. 215 (che parla genericamente di crediti di natura fiscale) con quella dell'art. 232, e riflettendo a fondo, il riferimento ai soli «crediti d'imposta del debitore», con esclusione dei crediti scaturenti dalle dichiarazioni tributarie della procedura fallimentare, assume spessore e significato.

Infatti sia l'art. 5, comma 4 *ter*, d. l. n. 70/1988 per l'IVA, sia gli artt. 43 *bis* d.P.R. n. 602/1973 ed 1 d.m. n. 384/1997 per le imposte sui redditi (sia pure con talune differenzazioni) pongono rilevanti vincoli alla cessione dei crediti tributari scaturenti dalle dichiarazioni: – credito ed interessi non sono divisibili, ed altresì non possono essere ceduti separatamente; – la cessione deve essere totalitaria, nel senso che non è ammissibile che vi siano più creditori; – la cessione deve riguardare l'intero ammontare del credito chiesto a rimborso; – il cessionario non può cedere a terzi il credito oggetto della cessione.

Si tratta di vincoli che assicurano l'unitarietà del credito e l'unicità del cessionario, e quindi impediscono, o comunque rendono estremamente difficoltoso, utilizzare il riparto con assegnazione del credito tributario, giacché tale meccanismo potrebbe richiedere un frazionamento del credito, essendo quanto mai improbabile che vi sia identità tra credito tributario e credito da soddisfare nel riparto.

Pertanto le assegnazioni dei crediti tributari in sede di riparto non possono che riguardare i crediti tributari del debitore, cui tali vincoli normalmente non dovrebbero applicarsi. Tuttavia il condizionale è d'obbligo in quanto, in astratto, anche i crediti tributari del debitore/ fallito potrebbero scaturire da dichiarazioni tributarie rese prima della sentenza dichiarativa (così come potrebbe trattarsi di crediti da istanza di rimborso extra dichiarazione, cui i suindicati vincoli certamente non si applicano, v. *retro*). Ma, mentre i crediti scaturenti dalle dichiarazioni tributarie della procedura sono crediti futuri, ancora non consolidati, i crediti scaturenti dalle dichiarazioni preconcorsuali, secondo l'*id quo plerumque accidit*, dovrebbero essere giunti a consolidarsi (mediante sopravvenuta deca-

<sup>60</sup> Forse superabile nella prospettiva dell'ormai acquisita sistematica secondo cui fallito e massa fallimentare non sono soggetti distinti (A. BONSIGNORI, *Il fallimento*, in F. GALGANO (diretto da), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, IX, Padova, 1986, p. 596; *contra* v. la risalente tesi di G. BONELLI, *Del fallimento*, I, Milano, 1923, p. 417 ss., il quale riteneva che la procedura fallimentare avesse natura di persona giuridica); sulle implicazioni fiscali v. per tutti M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, cit., il quale evidenzia le avverse posizioni della prassi e della giurisprudenza, soprattutto ai fini della compensazione – o. c., p. 135, p. 130 ss.

denza per i controlli relativi ai periodi d'imposta di riferimento<sup>61</sup>, intervenuto controllo senza rettifica della dichiarazione, sentenza di annullamento degli atti di rettifica, sentenza di condanna al rimborso ecc.). Ed è verosimilmente tale stabilità del rapporto obbligatorio<sup>62</sup> ad aver indotto il Legislatore a limitare il riparto mediante assegnazione ai soli «crediti d'imposta del debitore» (siano essi crediti da istanza di rimborso *extra* dichiarazione o crediti scaturenti da dichiarazioni preconcorsuali, di norma consolidati).

### *Abstract*

Ormai da tempo, non vi è più dubbio alcuno sulla possibilità di cedere a terzi o assegnare ai creditori fallimentari anche i crediti tributari futuri, come quelli derivanti dalle operazioni poste in essere dal curatore, dalle quali sorgono diritti di detrazione e rimborso, esigibili dopo la chiusura del fallimento.

In passato la sensibilità e l'impegno dei più brillanti curatori fallimentari dediti all'acquisizione all'attivo dei crediti tributari era percepito come un qualcosa di complesso, sofisticato ed extra ordinario, oggi la cessione a terzi ed il riparto con assegnazione ai creditori concorsuali si configurano come adempimenti scontati e doversi per il curatore.

Tuttavia, sul piano applicativo persistono molteplici ostacoli di carattere procedimentale e si deve prendere atto di una strenua resistenza da parte del Fisco, volta a defatigare i curatori, per cui in concreto l'acquisizione all'attivo fallimentare dei crediti tributari risulta ancora quanto mai ardua.

Il contributo esamina queste problematiche applicative, cercando di chiarire il quadro normativo e di delineare le soluzioni praticabili.

For some times now there have been no doubts about the possibility of selling to third parties or assigning future tax credits to bankruptcy creditors, such as those deriving from the operations carried out by the

<sup>61</sup> Si segnala tuttavia che in tale ipotesi la prevalente giurisprudenza esclude la configurabilità di preclusioni di sorta in capo all'Agenzia delle Entrate (*ex multis* Cass., Sez. trib., 6 febbraio 2019, n. 3404).

<sup>62</sup> Sul piano teorico A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e norme fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in AA. VV., *I reati nelle procedure concorsuali. Gli adempimenti fiscali*, Torino, 2012, p. 439, ha individuato «la stabilità del rapporto tributario» come valore di fondo da valorizzare per «risolvere il problema dei rimborsi vantati dalle procedure concorsuali e riequilibrare il rapporto tra l'accertamento dei debiti tributari ed il riconoscimento dei crediti fiscali».



bankruptcy trustee, from which deduction and reimbursement rights derive, payable after the closure of the procedure.

In the past, the sensitivity and commitment of the most brilliant bankruptcy trustees dedicated to the acquisition of tax credits was perceived as something complex, sophisticated and extra ordinary, today the selling to third parties and the assignment with reliance to insolvency creditors are configured as discounted and owed obligations to the bankruptcy trustee.

However, at the application level, the procedural obstacles are many and it is necessary to take note of a strenuous resistance on the part of the tax authorities, aimed at stressing the bankruptcy trustees, so in practice the acquisition of tax credits as a bankruptcy activity is still very difficult.

The article examines these application problems, trying to clarify the regulatory framework and outline the feasible solutions.



MAURIZIO INTERDONATO\*

Il principio di neutralità  
nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e i casi  
di operazioni IVA in malafede,  
ma senza danno per il gettito

SOMMARIO: 1. Premessa: identificazione dei casi e del quadro normativo di riferimento. – 2. Il principio di neutralità negli insegnamenti della Corte di Giustizia e la sua cedevolezza rispetto ad altri principi ed obiettivi dell’Unione, in particolare, all’obiettivo di lotta all’evasione e alle frodi. – 2.1. Le caratteristiche generali del principio di neutralità. – 2.2. L’intangibilità, in linea di massima, del principio di neutralità e sue eccezioni nel confronto con l’obiettivo di lotta alle evasioni e alle frodi: rilevanza del principio di proporzionalità. – 2.3. Il principio di neutralità, tra disconoscimento del diritto alla detrazione e applicazione dell’IVA comunque indicata in fattura o accertata induttivamente. – 2.3.1. *Segue*: nei casi di buona fede oggettiva e di negligenza. – 2.3.2. *Segue*: nei casi di malafede; in particolare nei casi di utilizzo di fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti. – 2.3.3. *Segue*: nei casi di adozione di metodi induttivi di accertamento. – 2.3.4. *Segue*: nelle ipotesi di sostanzializzazione di requisiti di natura solo formale. – 3. Prime conclusioni sul principio di neutralità e sulla sua cedevolezza rispetto alle esigenze di contrasto all’evasione e alla frode: esistenza di una relazione diretta proporzionale tra gravità del comportamento del soggetto passivo e reazione dell’ordinamento. – 4. Esame dei casi di fatture emesse in malafede e senza danno per l’erario. – 4.1. Il caso delle fatture circolari. – 4.2. Il caso delle fatture inesistenti in regime di *reverse charge*. – 4.3. Il caso delle importazioni sovrappagate. – 5. Conclusioni in merito alle operazioni in malafede e senza danno: necessità di salvaguardia, nell’ottica della proporzionalità, del principio di neutralità, anche sotto il profilo procedimentale e sanzionatorio.

1. *Premessa: identificazione dei casi e del quadro normativo di riferimento*

Negli ultimi anni, in materia IVA, si sono posti all’attenzione della giurisprudenza interna e comunitaria casi in cui, pur in presenza di comportamenti non in buona fede, non si realizza alcun danno per l’erario, e ciò, non tanto per il ravvedimento nel frattempo intervenuto da parte del soggetto passivo, quanto per la struttura stessa delle operazioni poste in essere, identica a quella utilizzata in analoghe operazioni lecite. La questione di fondo verte sulla circostanza se l’assenza di buona fede sia di

\* Ricercatore di diritto tributario presso l’Università di Venezia «Cà Foscari».

per sé idonea a negare il diritto alla detrazione in capo al cessionario e/o, in ogni caso, il diritto alla rettifica dell'IVA o il diritto al rimborso della stessa in capo al cedente.

Ci si riferisce, ad esempio, al caso delle fatture inesistenti «circolari» infragruppo<sup>1</sup> ove il cedente fattura un bene soggetto ad IVA e provvede a riacquistarlo sulla carta dal proprio cessionario, in un momento successivo, al medesimo prezzo e con applicazione dell'identica imposta, ancorché le due operazioni contrapposte non siano state realmente effettuate<sup>2</sup>.

Un altro caso analogo sotto il profilo del danno si può ravvisare nell'ipotesi in cui sia stata emessa una fattura inesistente in regime di *reverse charge*.

Interessante, ancorché non analizzata dalla giurisprudenza di legittimità, né dalla dottrina, l'operazione di importazione di beni sovrappuntati con corresponsione di IVA in dogana.

Tutte queste ipotesi, distinte tra loro, sono tuttavia accomunate dai tratti unificanti della fittizietà, totale o parziale, della transazione sottostante e dell'assenza di danno erariale per mancanza di IVA evasa.

Infatti, nella prima ipotesi, la circolarità delle fittizie transazioni infragruppo fa sì che in capo al primo cedente maturi un'IVA a debito pari all'IVA a credito addebitata con la seconda inesistente transazione dal primo cessionario, divenuto, a sua volta, cedente lo stesso bene.

Ovviamente anche in capo al primo cessionario l'IVA a debito della seconda transazione si elide con quella a credito addebitatagli dal primo cedente, il tutto quindi in assenza, da un punto di vista sostanziale, di evasione IVA. Nel caso di fatturazioni per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, normalmente, il cedente omette il versamento dell'IVA addebitata in fattura, potendosi concretizzare l'ipotesi che il cessionario riesca a detrarre comunque l'IVA fittiziamente addebitatagli e si realizzi, quindi, una concreta evasione IVA; ciò che non avviene nel caso di specie ove la «circolarità» della fatturazione azzeri il debito e, quindi, il danno verso l'erario.

Nel secondo caso, pur non essendoci un doppio passaggio fittizio, la falsa fattura viene emessa in *reverse charge* (o per la natura oggettiva dei

<sup>1</sup> Esaminato, tra l'altro, dalla Corte di Giustizia nella sentenza *En.sa*, C-712/17, dell'8 maggio 2019.

<sup>2</sup> Nel caso trattato dalla Corte, come evidenziato dall'Avvocato generale (Conclusioni del 17 gennaio 2019 – Avv. Juliane Kokott, punto 21) sussistevano, tra l'altro, dubbi sulla fittizietà delle transazioni in quella sede esaminate, per l'esame dei quali si rinvia al successivo paragrafo 4.1.

beni o servizi indicati in essa<sup>3</sup> o perché trattasi di fatture intracomunitarie<sup>4</sup> o, ad esempio, perché si è in presenza di una estrazione di beni da un deposito IVA) e, dunque, dà luogo, ai fini della liquidazione IVA, contemporaneamente ad una registrazione dell'IVA stessa a debito e a credito senza che, nella sostanza, anche in questa ipotesi, si realizzi un danno per l'erario.

Nella terza situazione, si è detto la meno indagata in dottrina e giurisprudenza, la fattura indica un importo superiore al reale prezzo/valore delle merci importate e l'IVA viene versata in dogana dall'importatore anche sull'eccedenza, non concretizzandosi così alcun danno per l'erario. La detrazione dell'IVA risultante dalla bolletta doganale<sup>5</sup> da parte del cessionario, avverrebbe, infatti, a fronte di un'IVA realmente versata in dogana, e ciò a differenza delle ipotesi di falsa fatturazione interna ove l'emittente omette normalmente l'intero versamento del tributo.

Le motivazioni che stanno alla base di queste operazioni sono sicuramente fraudolente, ma non tanto per generare un illecito risparmio dell'IVA, che, come si è detto, nelle varie ipotesi individuate, non viene evasa, quanto per sottrarre a tassazione imponibile ai fini delle imposte dirette<sup>6</sup> o, addirittura, per perseguire finalità illecite di diversa natura, come accade nel mendacio bancario o, ancora, nella truffa o nella corruzione attraverso la creazione di fondi neri.

L'inquadramento delle fattispecie esaminate nel contesto normativo comunitario ed interno appare non sempre di facile attuazione. Invero,

<sup>3</sup> Ai sensi dell'art. 17, commi 5 e 6, d.P.R. 633/72, il *reverse charge* si applica a molteplici operazioni effettuate nel territorio dello Stato (c.d. *reverse charge* interno) quali, tra le più importanti, le cessioni di oro da investimento e di oro industriale (art. 17, comma 5); le prestazioni di servizi rese da subappaltatori nel settore dell'edilizia (art. 17, comma 6, lett. a); le cessioni di fabbricati per le quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA (art. 17, comma 6, lett. a-bis); le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17, comma 6, lett. a-ter); le cessioni di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b), applicabile fino al 30.6.2022); tablet, PC e laptop, le cessioni di certificati energetici (art. 17, comma 6, lett. d-bis) e d-ter), applicabile fino al 30.6.2022); le cessioni di gas ed energia elettrica a soggetti passivi-rivenditori (art. 17, comma 6, lett. d-quater), applicabile fino al 30.6.2022) e le cessioni di rottami e cascami.

<sup>4</sup> Art. 17, comma 2, d.P.R. 633/72, c.d. *reverse charge* esterno.

<sup>5</sup> Ai sensi dell'art. 19, d.P.R. 633/72.

<sup>6</sup> Il danno, ovviamente, si realizzerà per le casse dello Stato sotto il profilo dell'imposizione diretta, venendo il maggior costo portato in detrazione nel calcolo del reddito imponibile. Per la rilevanza del danno erariale nella giurisprudenza della Corte di Giustizia vedi *infra*, par 2.3.1 e 2.3.2.

da un lato, l'art. 168 della Direttiva IVA subordina il diritto di detrazione dell'IVA a monte da parte del soggetto passivo, nello Stato membro in cui effettua l'operazione, al fatto che i beni e i servizi acquistati siano «impiegati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta» e alla circostanza che gli stessi siano stati a lui ceduti o resi con IVA dovuta o assolta in tale Stato membro. Dall'altro lato, tuttavia, se l'art. 63 della Direttiva IVA 2006/112/CE, collega il verificarsi del fatto generatore dell'imposta, e l'esigibilità della medesima, all'effettuazione dell'operazione, l'art. 203 della stessa Direttiva impone la debenza dell'IVA a chiunque «indichi tale imposta in una fattura».

Nell'ambito del diritto interno italiano le norme comunitarie citate trovano corrispondenza negli artt. 19 e 21, comma 7, del d.P.R. 633/72.

La soluzione alle problematiche evidenziate deve essere, quindi, indubbiamente trovata nell'ambito del corredo normativo di cui sopra, partendo, in primis, dall'analisi del principio di neutralità e del diritto alla detrazione dell'IVA che da tale principio deriva.

La definizione dei contorni del principio di neutralità non può, comunque, prescindere dalla comprensione della ratio e della portata dell'obbligo di cui al citato art. 203 della Direttiva. Solo attraverso l'esegesi della menzionata norma è possibile, infatti, nel contemperamento coll'art. 168 della Direttiva stessa, capire se e a quali condizioni il principio di neutralità possa risultare cedevole rispetto ad esigenze diverse tutelate da altri principi regolatori della materia e di pari valore.

In particolare, ai fini del corretto inquadramento IVA delle operazioni analizzate, diventa necessario comprendere se, e in che casi, possano sussistere contestualmente il diniego di detrazione dell'IVA assolta a monte e l'applicazione della previsione dell'art. 203 della Direttiva, con la conseguenza che, qualora l'obbligo di cui al citato art. 203 fosse insormontabile e il diritto alla detrazione non spettasse, l'IVA verrebbe introitata due volte dallo Stato, acquisendo l'obbligo in oggetto una natura parasanzionatoria. Nel caso in cui, per contro, si giungesse a una soluzione diversa per quanto attiene all'obbligo di cui all'art. 203, occorrerà successivamente chiedersi, se sia consentito, e se sì, a quali condizioni e in che tempi, l'esercizio del diritto di rettifica o del diritto al rimborso dell'IVA a debito esposta nella fattura o bolletta doganale in tutto o in parte inesistente.

In presenza di operazioni fraudolente senza danno per il gettito IVA, si ribadisce, il principio di neutralità acquisisce, quindi, una valenza determinante, che ne richiede un approfondimento anche in rapporto al principio di proporzionalità.

2. *Il principio di neutralità negli insegnamenti della Corte di Giustizia e la sua cedevolezza rispetto ad altri principi ed obiettivi dell'Unione, in particolare, all'obbiettivo di lotta all'evasione e alle frodi*

2.1. *Le caratteristiche generali del principio di neutralità*

Nel sistema comune dell'IVA il principio di neutralità costituisce un pilastro fondamentale. L'applicazione di imposte plurifase, applicate sul valore dell'entrata lorda, comporta evidenti distorsioni della concorrenza, gravando, ad ogni passaggio produttivo, sul valore pieno dell'entrata. Nei sistemi fiscali che utilizzano tali tipi di imposte vengono favorite le imprese che adottano sistemi di produzione accentrati e verticalizzati a discapito delle imprese che, specializzandosi, curano solo una o poche fasi del processo produttivo. Il gettito, invero, aumenta all'aumentare dei passaggi tra un'impresa e l'altra, ciò che evidentemente, incidendo in maniera diversa sul costo di produzione complessivo dei beni e/o servizi prodotti, crea una distorsione della concorrenza tra imprese similari che adottano sistemi produttivi diversi.

Nell'IVA questa distorsione non si realizza grazie proprio al principio di neutralità, che, nella sua attuazione pratica, consiste nel consentire al soggetto passivo di detrarre l'imposta assoluta a monte sui beni e servizi acquistati e destinati all'esercizio delle attività soggette al tributo<sup>7</sup>.

L'imposta finisce, quindi, col colpire solo il valore aggiunto della produzione a mano a mano che si produce e indipendentemente dalle

<sup>7</sup> Cfr. le sentenze della Corte di Giustizia *Salomie e Oltean*, C-183/14, del 9 luglio 2015, punti 56 e 57; *Gemeente Woerden*, C-267/15, del 22 giugno 2016, punti 30 e 32; *Senatex*, C-518/14, del 15 settembre 2016, punti 27 e 28; *SEB bankas*, C-352/16, dell'11 aprile 2018, punto 38; *Morgan Stanley & Co International*, causa C-165/17, del 24 gennaio 2019, punto 30. Sotto il profilo della necessaria «sussistenza di un nesso diretto e immediato», ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA a monte si vedano anche le sentenze della Corte *Portugal Telecom*, C-496/11, del 6 settembre 2012, punto 36; *Malburg*, C-204/13 del 13 marzo 2014, punto 34; *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, C-108/14 e C-109/14, del 16 luglio 2015, punto 23; *Iberdrola*, C-132/16, del 14 settembre 2017, punto 28. Nella sentenza *Vădan*, C-664/16, del 21 novembre 2018, punti 43 e 44, in relazione ad una controversia relativa al diniego opposto dall'Autorità fiscale rumena all'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA per i beni ed i servizi utilizzati dal soggetto ai fini di proprie operazioni, in assenza della produzione delle fatture relative a questi beni e servizi, i giudici hanno statuito che grava sul soggetto che chiede la detrazione «l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirla». Sottolinea ancora la Corte che «il soggetto passivo è quindi tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta».

scelte produttive dell'operatore economico. Spettando tale diritto solo al *Tax Collector*, l'imposta finisce coll'incidere solamente sul consumatore finale rimanendo neutrale per l'imprenditore o il professionista<sup>8</sup>.

Ovviamente, tale meccanismo potrebbe non funzionare se non fosse prevista la rivalsa obbligatoria che impedisce che l'onere del tributo ricada sul cedente i beni o servizi<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Afferma la Corte di Giustizia nell'arresto *Viking Motors* e altri, C-475/17, del 7 agosto 2018, punto 39, che le caratteristiche essenziali dell'IVA, nel sistema europeo, sono quattro. Più esattamente: (a) «l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi»; (b) «è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»; (c) «viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza»; (d) «gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale». Nello stesso senso, Corte di Giustizia, Grande sezione, *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03 del 3 ottobre 2006, punto 28, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2006, p. 21287, con nota di M. PROCOPIO, *Irap ed IVA: due tributi di segno opposto*; pubblicata in *Dir. prat. trib.*, 2, 2007, p. 20343, con nota di R. TIEGHI, *Sentenza della Corte di giustizia nella causa irap: un'occasione mancata che sacrifica il diritto alla ragion di stato*; in *Rass. trib.*, 1, 2007, p. 315, con nota di R. SCHIAVOLIN, *L'Irap non è un'imposta «sulla cifra d'affari» vietata dalla VI Direttiva IVA*. Cfr. anche l'arresto della Corte di Giustizia nella causa *MEO*, C-295/17, del 22 novembre 2018, punto 55, secondo cui l'IVA è un'imposta che grava esclusivamente sul consumatore finale e, conseguentemente, la base imponibile «non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore». Nello stesso senso, v. Corte di Giustizia, *Elida Gibbs*, C-317/94, del 24 ottobre 1996, punto 19.

<sup>9</sup> Su rivalsa e diritto di detrazione come «presidi» che garantiscono la neutralità dell'imposta, si veda M. GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Pisa, 2013, p. 37 ss. Qualora il soggetto passivo non possa esercitare il diritto di rivalsa, rispetto all'importo maggiore delle operazioni imponibili accertato dall'Autorità fiscale, trova applicazione la statuizione contenuta nella sentenza della Corte di Giustizia *Tulică e Plavoşin*, C-249/12 e C-250/12, del 7 novembre 2013, punto 43, secondo la quale, se le parti hanno «stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'IVA e il fornitore di tale bene [è] la persona tenuta a versare l'IVA dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'Amministrazione tributaria, deve essere considerato come già comprensivo dell'IVA». In altre parole, in questa fattispecie, l'imposta non è dovuta in aumento rispetto all'importo delle maggiori operazioni imponibili accertato dall'Autorità fiscale, ma in diminuzione di quest'ultimo. Sul punto, in senso pienamente sintonico, cfr. P. CENTORE, *Ammissibilità e confini dell'accertamento induttivo ai fini IVA*, in *Corr. trib.*, 44, 2016, p. 3392 ss.



Il principio di neutralità è, anzitutto, espressione del principio di uguaglianza<sup>10</sup>, ancorché, declinato nella accezione di «neutralità concorrenziale», si riferisca solo ad operatori economici concorrenti, operanti cioè su beni e servizi, non tanto identici, quanto simili. Anche la similitudine può, invero, generare una distorsione della concorrenza ed è per questa ragione che da sempre la Corte di Giustizia censura, attraverso la neutralità, le distorsioni della concorrenza risultanti da un trattamento differenziato dell'IVA<sup>11</sup>, pur se non rilevanti<sup>12</sup>.

È per tale motivo che i giudici unionali hanno oramai sancito che per il principio di neutralità non vi possa essere distinzione tra attività lecite ed illecite<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Cfr., tra le tante, le sentenze della Corte di Giustizia, *L.u.P GmbH e Finanzamt Bochum-Mitte*, C-106/05, dell'8 giugno 2006, punto 48; *Marks & Spencer*, C-309/06, del 10 aprile 2008, punto 49; *NCC Construction Danmark*, C-174/08, del 29 ottobre 2009, punto 41; *Commissione c. Lussemburgo*, C-502/13, del 5 marzo 2015, punto 50; *SGI e Valérian*, C-459/17 e C-460/17, del 27 giugno 2018, punto 44.

<sup>11</sup> Si vedano sentenze Corte di Giustizia, *Hong-Kong Trade Development Council*, C-89/81 del 1° aprile 1982, punto 6; *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica federale di Germania*, C-109/02 del 23 ottobre 2003, punto 20; *Edith Linneweber e Savvas Akritidis*, C-453/02 e C-462/02 del 17 febbraio 2005, punti 24, 25 e 26; *L.u.P GmbH e Finanzamt Bochum-Mitte*, cit., punto 32; *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica francese*, C-481/98 del 3 maggio 2001, punto 22; *Commissione delle Comunità europee c. Repubblica francese*, C-404/99 del 29 marzo 2001, punto 45 e *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies e The Commissioners of HM Revenue and Customs*, C-363/05, del 28 del giugno 2007, punti 29, 46 e 47.

<sup>12</sup> Corte di Giustizia, 29 marzo 2001, C-404/99, cit.; ID., *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc, The Association of Investment Trust Companies e The Commissioners of HM Revenue and Customs*, cit. e ID., *The Rank Group plc*, C-259/10 e C-260/10, del 10 novembre 2011, punti 32-36.

<sup>13</sup> Cfr. Corte di Giustizia, *Happy Family*, C- 289/86, del 5 luglio 1988, punto 20, per il cui commento si rinvia a F. STRADINI, *L'imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei proventi illeciti: tra norme interne e principi comunitari*, in *Rass. trib.*, 4, 2007, 1197 e v. FILIPPI, *I profili oggettivi del presupposto dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2009, 11199. Cfr., inoltre, Corte di Giustizia, *Mol*, C-269/86, del 5 luglio 1988; e ID., *Witzemann*, C-343/89, del 6 dicembre 1990. Si noti che le prime pronunce in cui viene affermata la non tassabilità di alcune tipologie di illecito sono addirittura precedenti. La Corte, infatti, aveva già affrontato la questione nell'ambito dei dazi doganali (si vedano Corte di Giustizia, *Horvath*, C-50/80, del 5 febbraio 1981; ID., sentenze *Wolf*, C-221/81 e *Einberger I*, C-280/81, del 26 ottobre 1982). Con la sentenza *Einberger II*, C-294/82, del 28 febbraio 1984, (sulla quale si vedano I. CHERCHI, *La tassazione dei proventi illeciti*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2005, 20417 e P. BENDER, *BTM-Schmuggel als Steuerstraftat* in *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 1984, p. 322 ss.) la Corte si limita semplicemente a trasporre

Anche sotto il profilo puramente concorrenziale, tuttavia, il principio di neutralità sembra non essere così granitico come, invece, potrebbe apparire dai citati arresti giurisprudenziali della Corte di Giustizia in tema di operazioni illecite.

Invero, l'iter logico seguito dalla Corte in tali sentenze si è basato sulla circostanza che, pur non occupandosi la Direttiva IVA della tassazione delle attività illecite, la materia non può essere lasciata all'autonomia normativa degli Stati membri, dovendo l'Unione perseguire la più ampia armonizzazione delle legislazioni in materia IVA.

Come già detto, infatti, per la Corte, essendo dovuta l'applicazione del principio di neutralità, non vi dovrebbe essere distinzione tra attività lecite e illecite. A questa stregua, tuttavia, la Corte pur affermando, si è detto, il carattere primario del principio di neutralità, ha stabilito che qualora le operazioni siano *assolutamente* vietate in tutti gli Stati membri, ed oggetto di norme repressive, le stesse si pongono al di fuori della portata della Direttiva IVA e, quindi, della sfera di imponibilità.

D'altro canto, non avendo le attività *assolutamente* vietate nell'Unione Europea un mercato lecito di confronto, non corrono il rischio di determinare una alterazione della concorrenza. È il caso, ad esempio, della cessione di stupefacenti<sup>14</sup> o della importazione di denaro falso<sup>15</sup>. Nei casi in cui, invece, i beni e i servizi oggetto di operazioni di scambio non siano posti in assoluto fuori mercato, ma il loro commercio sia lecito qualora avvenga secondo determinate modalità o in presenza di determinate autorizzazioni, la presenza di un mercato lecito di raffronto fa sì che tali operazioni debbano, in ogni caso, rientrare

i già statuiti precetti in materia di dazi doganali in ambito IVA, senza esplicitamente riferirsi al principio di neutralità. D'altronde «i due tributi possiedono caratteristiche essenziali analoghe in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nella Comunità e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri e costituiscono ciascuno una parte del prezzo di vendita calcolato in modo analogo dai successivi operatori economici. Questo parallelismo trova conferma nel fatto che l'art. 10, n. 3, della Sesta Direttiva ha autorizzato gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta sull'entrata all'importazione a quella dei dazi doganali» (punto 18 della motivazione).

<sup>14</sup> Ad eccezione di quelli che sono sottoposti a sorveglianza da parte dell'Autorità e impiegati per scopi sanitari o scientifici. Per la Corte, per quanto in un Paese la vendita della droga sia tollerata, ancorché vietata dalla legge (come in Olanda), tale circostanza non fa venir meno la illiceità della condotta e quindi la sua estraneità al circuito economico e commerciale dell'Unione. Si veda punto 29, sentenza *Happy Family*, cit.

<sup>15</sup> Sentenza *Witzemann*, cit., punti 11-16.

nel sistema IVA<sup>16</sup>. Se ciò non accadesse, verrebbe infatti pregiudicata la neutralità del tributo, la quale, dunque, proprio per la presenza di un mercato lecito da tutelare, deve prescindere dal carattere lecito o illecito dell'operazione. La neutralità impone anche che, *mutatis mutandis*, se l'attività lecita viene esclusa da tassazione nello Stato membro, anche quella illecita dovrà esserne esclusa<sup>17</sup>.

Al di là, quindi, della natura fisiologica<sup>18</sup> o meno dell'esclusione da IVA delle attività *assolutamente* illecite, le stesse costituiscono, in ogni caso, un'area di attività in relazione alla quale non trova applicazione il principio di neutralità.

Tale area tende, tuttavia, a restringersi nella misura in cui la Corte di Giustizia ha ricondotto all'area della tassabilità anche tutte le attività economiche connesse o strumentali allo svolgimento di attività illecite in assoluto, come, ad esempio, l'attività di locazione degli spazi adibiti allo smercio di stupefacenti. La Corte ha così affermato che «un'attività economica deve essere valutata per l'applicazione del sistema comune dell'IVA, di per sé stessa, indipendentemente dalle sue finalità o dai risultati e tenendo conto della

<sup>16</sup> Così, ad esempio, per l'esportazione non autorizzata di sistemi informatici (Corte di Giustizia, *Lange*, C-111/92, del 2 agosto 1993); la cessione di profumi contraffatti (Corte di Giustizia, *Goodwin e Unstead*, C-3/97, del 28 maggio 1998); l'esercizio illecito di un gioco d'azzardo (Corte di Giustizia, *Fischer*, C-283/95, dell'11 giugno 1998, su cui, si veda M. NOVAK-STIEF, *Unerlaubte Veranstaltung von Glückspielen*, in *European Law Reporter*, 1998, 395 ss.; l'importazione di contrabbando di alcol etilico (Corte di Giustizia, *Salumets*, C-455/98, del 29 giugno 2000).

<sup>17</sup> Si veda sentenza *Fischer*, cit., punto 31.

<sup>18</sup> Se l'esclusione di tali attività è infatti dovuta al fatto che, non essendoci un mercato lecito, non vi sarebbe necessità di tutelare la concorrenza, la questione dovrebbe rimanere estranea alla portata della Direttiva, lasciando gli Stati membri liberi di decidere se tassare tali attività. In realtà, la Corte di Giustizia nella citata sentenza *Happy Family* (punti 14 e 23) fa esplicitamente derivare dalla necessità che la Direttiva garantisca una ampia armonizzazione, l'esclusione dal presupposto impositivo delle menzionate attività in ogni Stato membro. La dottrina ha criticato tale presa di posizione sia sotto il profilo del principio di proporzionalità, sia dal punto di vista del rispetto del TFUE che non consentirebbe, agli artt. 110 e 111 (ex art. 90 e 91 del TCE), cessioni di sovranità da parte dei singoli Stati non necessarie a prevenire turbative del mercato unico: così A. DAGNINO, *La tassabilità delle operazioni illecite nel sistema comunitario dell'IVA*, in *Rass. trib.*, 1, 2002, p. 114, il quale, tuttavia, evidenzia come la soluzione contraria lascerebbe comunque insoddisfatti perché creerebbe una disparità di trattamento tra Stati che tassano le attività assolutamente illecite e quelli che non le tassano. Con riferimento specifico all'IVA, la Corte di Cassazione, sez. VI, ord. del 24 ottobre 2019, n. 27357, ha statuito – in merito all'art 14 della legge 537/93, il quale ha assoggettato a tassazione i redditi di fonte illecita – che «anche se la norma è riferita alla disciplina delle imposte sul reddito, è inequivocabilmente una norma di principio, in forza della quale non si può eccipire la esenzione tributaria per i proventi derivanti da attività illecite».

realtà economica»<sup>19</sup>. Di talché, la necessità di preservare la concorrenza, e quindi la neutralità del tributo, ha portato i giudici a ritenere che attività vietate poiché strumentali alle attività in assoluto illecite, proprio perché incidenti sul mercato concorrenziale di analoghi beni o servizi, debbano essere comunque tassate. Ciò, ha attirato le critiche della dottrina<sup>20</sup> che ha ravvisato in tale ragionamento un *vulnus* agli interessi protetti dalla norma penale che tali attività vieta in assoluto e in tutte le sue fasi e sfaccettature.

Per quanto ridotto, tuttavia, l'ambito delle attività illecite in assoluto dà luogo ad una, più o meno fisiologica, riduzione dell'ambito di operatività del principio di neutralità, la cui estensione può dipendere anche dal confronto con la necessità prioritaria di preservare i beni giuridici tutelati dalla norma penale.

## 2.2. *L'intangibilità, in linea di massima, del principio di neutralità e sue eccezioni nel confronto con l'obiettivo di lotta alle evasioni e alle frodi: rilevanza del principio di proporzionalità*

Incarnando il principio di neutralità dell'IVA la natura stessa del tributo, «in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni»<sup>21</sup>.

La neutralità deve essere garantita al cessionario subito<sup>22</sup> e nei confronti di chiunque abbia le caratteristiche di soggetto passivo.

<sup>19</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenze *Coffeeshop «Siberië» vof*, C-158/98, del 29 giugno 1999, punto 18; *Commissione/Paesi Bassi*, C-235/85, del 26 marzo 1987, punto 8 e *DFDS*, C-260/95, del 20 febbraio 1997, punto 23.

<sup>20</sup> Si veda A. DAGNINO, *op cit.*, che ipotizza, ad esempio, che tutte le attività prodromiche, successive o semplicemente strumentali al riciclaggio o alla tratta di schiavi, a questa stregua, possano venire tassate perché in grado di entrare in concorrenza con il mercato lecito di quelle operazioni (ad esempio, nei due casi, il mercato dei beni oggetto di riciclaggio o l'intermediazione di manodopera) che fuori dal contesto illecito appaiono regolari e presenti nel mercato; risultato che l'Autore ritiene inaccettabile affievolendosi la tutela penale accordata dagli ordinamenti dei singoli Stati o dai trattati internazionali.

<sup>21</sup> Corte di Giustizia, *Promexor Trade s.r.l.*, C-358/20, del 18 novembre 2021. In tal senso, *inter alia*, si vedano le sentenze della Corte di Giustizia, *Wind Inovation*, C-552/16, del 9 novembre 2017, punto 32; *Dobre*, C-159/17, del 7 marzo 2018, punti 29 e 30; *Bio-safe*, C-8/17, del 12 aprile 2018, punti 28 e 29, in *Riv. dir. trib.*, III, 2018, 127, con nota di M. RAVACCIA, *L'IVA addebitata in rivalsa a seguito di accertamento e la decorrenza del termine per la detrazione*; *Gmina Ryjewo*, C-140/17, del 25 luglio 2018, punto 30; *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, del 12 settembre 2018, punti 28 e 29; *Ryanair*, C-249/17, del 17 ottobre 2018, punto 22.

<sup>22</sup> L'immediatezza dell'esercizio del diritto alla detrazione è chiaramente disposta dall'art 167 della direttiva IVA ove è specificato che il diritto sorge «quando l'imposta detraibile diviene esigibile».

Per quanto si sia inquadrato, sin dagli albori, il principio di neutralità come requisito fondamentale dell'IVA<sup>23</sup> e se ne auspichi la pienezza e incondizionalità come caratteristiche fondamentali<sup>24</sup>, non si può non evidenziare, anche ai fini della nostra indagine, come il principio abbia più recentemente manifestato una sua cedevolezza rispetto, soprattutto, ad esigenze di tutela del gettito<sup>25</sup> da frodi e da abusi del diritto<sup>26</sup> e, in generale, da comportamenti illegali.

Se già fisiologicamente il diritto alla detrazione non trova applicazione in tutti i casi in cui si sia di fronte ad operazioni o attività esenti oppure a limitazioni percentuali del diritto di detrazione per taluni beni o servizi o, ancora, in taluni settori<sup>27</sup>, tende invero a subire limitazioni anche nel caso in cui sia associato, anche solo in termini di rischio, a comportamenti illegittimi.

L'art 325 TFUE ha sancito tra gli obiettivi primari dell'Unione e degli Stati membri la lotta all'evasione e alla frode che leda gli interessi finanziari dell'Unione<sup>28</sup>, e tale obiettivo è indubbiamente riconosciuto e incoraggiato anche dalla Direttiva<sup>29</sup>. Orbene, l'art. 325 TFUE, chiaramente, non ha solo ad oggetto la frode, strettamente intesa, ma anche le altre attività illegali ad essa equiparate e mira a perseguire simili comportamenti anche in chiave preventiva/dissuasiva.

La Corte di Giustizia ha in più occasioni ritenuto l'obiettivo della lotta ai comportamenti illegali che pregiudichino gli interessi finanziari

<sup>23</sup> F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici*, Bologna, 1979, p. 3 ss.; P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1984, p. 1 ss.

<sup>24</sup> M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2016, p. 10115.

<sup>25</sup> Così, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p. 59.

<sup>26</sup> Si vedano sul tema S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2012, p. 10707 e A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA: Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 23 ss.

<sup>27</sup> L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1993, p. 1287; A. VIOTTO, *Le esenzioni*, in *Giurisprudenza Sistemica di Diritto Tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 2001, pp. 93-94, fa notare come la necessità dell'interpretazione restrittiva delle fattispecie esenti, propugnata anche dalla Corte di Giustizia, discenda dal principio di neutralità.

<sup>28</sup> L'art. 325 TFUE recita che: «L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione».

<sup>29</sup> Così, chiaramente, Corte di Giustizia, sentenza *Story Trans*, C-642/11, del 31 gennaio 2013, punto 46.

dell'Unione, tra i quali rientra il gettito IVA, come meritevole di tutela anche nel confronto con il fondamentale principio di neutralità<sup>30</sup>.

Il corretto bilanciamento dei due principi non può prescindere, poi, dall'applicazione del principio di proporzionalità, secondo il quale gli Stati membri, quando adottano provvedimenti nell'ambito della loro competenza IVA, non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi volti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare frodi<sup>31</sup>. In particolare, quindi, tali provvedimenti non possono ledere il principio di neutralità più di quanto non sia necessario per perseguire comportamenti illegittimi.

Dall'applicazione di codesti principi ci si attende, quindi, che, quanto più il comportamento tenuto dal soggetto passivo appare lesivo, anche in un'ottica di prevenzione, degli interessi finanziari dell'Unione Europea, tanto più il principio di neutralità e, dunque, il diritto alla detrazione, possano risultare cedevoli rispetto all'esigenza di contrasto all'evasione e alla frode. È possibile riscontrare questa linea di tendenza, tranne, come si vedrà, per alcune eccezioni, negli insegnamenti della Corte di Giustizia.

### 2.3. *Il principio di neutralità, tra disconoscimento del diritto alla detrazione e applicazione dell'IVA comunque indicata in fattura o accertata induttivamente*

La principale area di confronto tra il principio di neutralità e l'obiettivo unionale di lotta ai comportamenti illegali, si è detto, attiene a fattispecie nelle quali viene emessa da un soggetto passivo, vuoi in buona fede, vuoi in mala fede, una fattura con indicazioni erronee o inveritiere.

La Corte di Giustizia ha da sempre affermato che «l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute (...). Ne consegue che questo diritto viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di

<sup>30</sup> V. sentenza *Story Trans*, cit., punto 32.

<sup>31</sup> *Ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenza *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j*, C – 188/09, del 29 luglio 2010, punti 24-26; Id., sentenza *Vogtländische Straßen, Tief und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, C-587/10, del 27 settembre 2012, punto 44 e Id., sentenza *Josef Plöckl*, C-24/15, del 20 ottobre 2016, punto 36.

cui trattasi non è soggetta all'IVA»<sup>32</sup>. L'esercizio del diritto alla detrazione non si estende, quindi, all'IVA dovuta solo per il fatto di essere indicata in una fattura<sup>33</sup>.

A maggior ragione, la Corte ha negato tale diritto, non solo nel caso di errori in buona fede nella fatturazione relativa a cessioni effettivamente avvenute, ma anche nel caso di operazioni fittizie. L'art. 168 citato, infatti, consente la detrazione dell'IVA di cui sono gravati i beni e servizi impiegati al fine di porre in essere le operazioni attive soggette all'imposta, supponendosi, quindi, che tale diritto presupponga che le spese sostenute per acquisire tali beni o servizi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle. Se l'operazione è inesistente, evidentemente, il collegamento tra l'operazione a monte e quella a valle non sussiste, ciò che impedisce l'esercizio del diritto di detrazione<sup>34</sup>. La fittizietà della fattura, come vedremo oltre, può tuttavia riguardare anche elementi diversi dall'oggetto della stessa, come gli elementi soggettivi, ed in tal caso l'interazione dei due principi di neutralità e di tutela del gettito diventa sicuramente più difficile da valutare.

Per ora, ed in termini generali (lasciando da parte momentaneamente il caso a cui si è appena accennato) è sufficiente dire che il problema dell'eventuale doppia imposizione scaturente dal diniego di detrazione, da un lato, e dall'obbligo di versamento dell'IVA indicata in fattura *ex art. 203 della Direttiva*, dall'altro, viene affrontato dalla Corte, in un bilanciamento delle due esigenze, talvolta contrapposte, di preservazione della neutralità e di preservazione del gettito, partendo dal versante, anziché del diritto alla detrazione (per le ragioni poc'anzi enunciate), da quello dell'obbligo di versamento dell'IVA indicata in fattura, consentendo o meno, la rettificabilità dell'IVA esposta (o il rimborso dell'IVA già versata) a seconda della gravità del comportamento tenuto dal soggetto passivo.

L'art. 203 è stato sottoposto più volte al vaglio della Corte allo scopo di indagarne la *ratio* e questa è stata individuata nella necessità di eliminare il rischio di una perdita del gettito fiscale che possa derivare pro-

<sup>32</sup> Così Corte Giustizia, sentenza *Genius Holding*, C-342/87, del 13 dicembre 1989, punti 13 e 15, e *Id.*, sentenza *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, del 15 marzo 2007, punto 23.

<sup>33</sup> La Corte fa riferimento all'art. 17, comma 2, lett. *a*), della sesta Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, pressoché uguale all'art. 168, comma 1, lett. *a*), della Direttiva 2006/112/CE.

<sup>34</sup> Corte di Giustizia, sentenze *En.sa*, cit., punti 22, 23 e 24; *Stroy Trans*, cit., punto 30; *Antonio Jorge*, C- 536/03, del 26 maggio 2005, punti 25 e 26.

prio dall'illegittima detrazione effettuata dal destinatario di una fattura errata o il cui oggetto sia inesistente<sup>35</sup>. Infatti, il gettito IVA è a rischio fintantoché il cessionario sia in grado di utilizzarla esercitando il diritto alla detrazione di cui all'art. 168 citato. Può sempre realizzarsi, invero, il caso che l'Autorità fiscale non sia in condizione di impedire per ragioni giuridiche o sostanziali che il destinatario detragga l'IVA addebitata erroneamente o fraudolentemente.

La norma mira quindi a evitare che vi sia una perdita di gettito derivante dal fatto che il destinatario della fattura errata o inesistente, detraendo l'IVA esposta, in realtà indetraibile proprio perché viziata, realizzi un indebito vantaggio a fronte di un'IVA che non sarebbe dovuta dall'emittente. Se, dunque, la *ratio* è di natura precauzionale, è lo stesso principio di neutralità che porta ad affermare che, nell'ipotesi in cui venga eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale per fatti, atti o norme che impediscano il sorgere del diritto di detrazione o lo facciano venir meno, dovrà essere concesso all'emittente il diritto di rettificare l'IVA esposta o di chiederne il rimborso, se già versata.

Per i giudici europei, non contenendo la Direttiva alcuna disposizione che disciplini il diritto di rettifica dell'IVA non dovuta, spetta comunque ad ogni Stato membro, in via di principio, porre tale disciplina<sup>36</sup>.

Tuttavia, la Corte di Giustizia, in vari casi esaminati, ha posto come condizione per il diritto di rettifica o di rimborso la circostanza che il soggetto emittente sia in buona fede, precisando in ogni caso che, qualora venga eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, gli Stati membri non possano subordinare il diritto di rettifica della fattura alla sussistenza del requisito soggettivo.

Le ragioni per le quali la buona fede non può essere considerata una condizione necessaria per il diritto di rettifica risiedono nel principio di proporzionalità: se, invero, gli Stati membri, come si è già visto, non possono adottare provvedimenti di loro competenza, come quelli inerenti il diritto di rettifica, che eccedano quanto necessario per conseguire gli obiettivi volti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare frodi, costituirebbe una misura sovrabbondante allo scopo impedire, anche in caso di malafede, l'esercizio di tale diritto una volta che sia stato eliminato il rischio di danno consistente nella perdita di gettito. In tal caso, invero, non vi sarebbe alcun motivo precauzionale per pretendere

<sup>35</sup> Sentenza *Story Trans*, cit., punti 31 e 32.

<sup>36</sup> Sentenze *Genius Holding*, cit., punto 18; *Schmeink & Cofreth e Strobel*, C-454/98, del 19 settembre 2000, punto 56.



l'IVA sulla fattura falsa. Diversamente, vi sarebbe una inutile ed immotivata violazione del principio di neutralità, dato che verrebbe addossata al soggetto passivo un'imposta non dovuta senza che il gettito corra realmente alcun rischio<sup>37</sup>.

Possiamo distinguere i casi di fatturazione erronea, e dunque in buona fede, da quelli in malafede. Per i primi nel rispetto del principio di neutralità, dovrebbe essere sempre riconosciuto il diritto di rettifica o rimborso, ancorché compatibilmente con il principio di certezza del diritto. Per i secondi occorrerà, invece, l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale.

Queste prime conclusioni rafforzano l'idea, già da prima avanzata, che quanto più il comportamento del soggetto passivo appare pregiudizievole o pericoloso per la corretta applicazione ed esazione dell'imposta, tanto più la reazione dell'ordinamento comunitario, e di conseguenza interno, potrà richiedere un sacrificio al principio di neutralità.

L'esame più dettagliato di alcune fattispecie appare illuminante in questo senso.

### 2.3.1. Segue: nei casi di errore in buona fede oggettiva e di negligenza

Graduando l'esame di alcune fattispecie in ragione della gravità crescente del comportamento tenuto dal soggetto passivo, un primo caso da esaminare è quello attinente alla rettifica o al rimborso dell'IVA non dovuta a causa di errori in buona fede del medesimo. È quello in cui il soggetto passivo emette erroneamente fattura alla controparte applicando l'IVA pur essendo l'operazione esente, non imponibile o soggetta ad una aliquota inferiore a quella applicata, o, ancora, assoggettata al regime del *reverse charge*<sup>38</sup>. In questa semplice ipotesi, data la indetraibilità dell'IVA

<sup>37</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza *Schmeink & Cofreth e Strobel*, cit., punti 59 e 60.

<sup>38</sup> Nell'ipotesi di erronea applicazione del regime IVA ordinario al posto di quello dell'inversione contabile si è espressa la Corte di Giustizia nella sentenza *Farkas*, C-564/15, del 26 aprile 2017, ribadendo quanto già affermato nella sentenza *Fatorie*, C-424/12, del 6 febbraio 2014, ovvero l'indetraibilità in capo al cessionario dell'IVA addebitatagli erroneamente e la rimborsabilità della stessa da parte del cedente. A differenza del precedente pronunciamento, i giudici unionali, in questo caso, hanno anche ammesso che il cessionario possa richiedere, in caso di impossibilità o eccessiva difficoltà da parte del cedente, il rimborso dell'IVA direttamente nei confronti dell'autorità tributaria.

a monte in quanto non dovuta<sup>39</sup>, il principio di neutralità dovrebbe sempre consentire la rettifica o il rimborso dell'IVA erroneamente versata in un tempo sufficiente a non mortificare il principio di effettività, in un adeguato bilanciamento con quello di certezza del diritto<sup>40</sup>, tema che approfondiremo, anche per i casi oggetto del presente contributo, tra breve. In questa fase del ragionamento, tuttavia, diviene rilevante associare l'atteggiamento erroneo e in buona fede del soggetto passivo con la mancanza di necessità di prevedere ostacoli all'operare del principio di neutralità nel nome della lotta all'evasione e come reazione ad essa.

<sup>39</sup> Si rinvia a quanto già detto al paragrafo precedente, in particolare alla nota 32. In questa sede occorre, tuttavia, evidenziare come il legislatore italiano, nel caso dell'errore riguardante il regime dell'inversione contabile, sia stato più permissivo rispetto a quanto statuito in merito dalla Corte europea, in particolare nelle sentenze *Fatorie e Farkas* citate. L'art 6, comma 9-bis 1, del d.lg. 471/97 consente, infatti, in questa situazione il diritto di detrazione del cessionario, purché l'IVA sia stata assolta dal cedente o prestatore, assoggettando il primo, inoltre, ad una sanzione amministrativa fissa di ammontare compreso tra un minimo ed un massimo, ma non rapportata all'IVA detratta (e di cui è responsabile in solido anche il cedente). Il Legislatore interno, invece di denegare la detrazione e consentire la rettifica in capo al cedente, consente una sorta di «autoliquidazione» al cessionario del rimborso dell'IVA versata al cedente che, invece, l'erario avrebbe dovuto rimborsare al cedente e quest'ultimo, a sua volta, al cessionario.

La concessione del diritto a detrarre un'imposta «non dovuta» appare, dunque, una deroga difficilmente compatibile con le decisioni della Corte. Così, M. BALZANELLI E M. SIRRI, *IVA non dovuta e reverse charge: la Corte di Giustizia chiude il cerchio*, in *Corr. trib.*, 29, 2017, 2311. Il comma 9-bis 1 conclude, poi, escludendo l'applicabilità della norma di favore nel caso di emissione della fattura in regime ordinario, anziché di *reverse charge*, con intento evasivo o di frode di cui sia consapevole il cessionario. Evidentemente, nel caso in cui il cessionario non sia consapevole, e, quindi, di sua buona fede – come potrebbe accadere nell'ipotesi in cui si sia di fronte a una fattura soggettivamente inesistente errata perché emessa con IVA, anziché in regime di inversione contabile – il cessionario non potrà subire la sanzione piena del comma 1 del medesimo articolo, dovendosi applicare quanto oggetto di approfondimento nel par 2.3.2 in tema di fatturazioni soggettivamente inesistenti, a cui si rinvia. L'inconsapevolezza, anche in questo caso, andrà interpretata come buona fede oggettiva. Qualora il cessionario sia, invece, consapevole, non solo non troverà applicazione l'«autoliquidazione» di cui sopra, ma dovrà essere applicata la sanzione nella misura piena di cui al citato comma 1. Questo non esclude però che, qualora sia azzerato il rischio di perdita, la fattura possa essere comunque rettificata dall'emittente.

<sup>40</sup> Così, Corte di Giustizia, sentenza *S.T. s.r.l.*, C-835/18, del 2 luglio 2020, punto 32: «Per quanto riguarda il principio di effettività, il quale esige che una disposizione processuale nazionale non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai singoli dal diritto dell'Unione, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la possibilità di presentare una domanda di rimborso dell'IVA, senza alcuna limitazione temporale, si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'Amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione».

Ed invero, sono state considerate, dalla Corte di Giustizia, come ostative, rispetto al principio di neutralità, le ipotesi in cui l'ordinamento ponga dei limiti all'esercizio del diritto di rettifica o rimborso, come l'intervenuta emissione di un avviso di accertamento divenuto definitivo prima dell'esercizio del diritto di rettifica<sup>41</sup> o, addirittura, l'esito di un controllo in capo al cessionario, sempre prima della ret-

<sup>41</sup> Cfr. la sentenza *SC Terracult s.r.l.*, C-835/18, del 2 luglio 2020, in occasione della quale alla Corte di Giustizia è stato sottoposto il caso in cui, per informazioni errate fornite al cedente da parte del cessionario, il cedente dapprima riconfigurava, conformemente ad un avviso di accertamento emesso dall'Autorità fiscale rumena, un'operazione di cessione di colza da intracomunitaria a cessione interna assoggetta ad IVA e, in un secondo momento, e comunque dopo pochi giorni, da cessione interna a cessione assoggettata al regime dell'inversione contabile. Avendo chiesto il cedente il rimborso dell'IVA versata dopo l'emissione della fattura ivata – riemessa a seguito dell'accertamento fiscale e successivamente nuovamente rettificata a causa dell'applicazione del regime del *reverse charge* – l'Autorità fiscale denegava tale diritto in quanto per la normativa nazionale l'accertamento era divenuto definitivo, impedendo, quindi, una seconda rettifica in contrasto col provvedimento accertativo stesso. La questione, sollevata davanti alla Corte di Giustizia dalla Corte di appello rumena, attiene alla compatibilità con la Direttiva, e, in particolare, con i principi di neutralità, di proporzionalità e di effettività di norme nazionali che limitino il diritto alla detrazione nel caso suesposto. In questo arresto la Corte ribadisce, preliminarmente, quanto già affermato precedentemente, ovvero che quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'Amministrazione tributaria (come già affermato nella sentenza *Rusedespred, OOD*, C-138/12, dell'11 aprile 2013). Successivamente la Corte esclude il rischio di perdita di entrate fiscali in caso di cessioni di beni rientranti nel regime dell'inversione contabile: «se il soggetto passivo destinatario di dette cessioni è debitore dell'IVA a monte, egli può, in linea di principio, detrarre tale imposta, di modo che nulla è dovuto all'Amministrazione tributaria» (come già sostenuto nella sentenza *PORR Építési Kft.*, C-691/17 dell'11 aprile 2019, punto 30). In assenza di tale rischio, il diniego di rimborso dell'IVA indebitamente versata, comporterebbe, per la Corte, da un lato, la sopportazione di un onere fiscale in violazione del principio di neutralità e, dall'altro, la violazione dei principi di effettività e di proporzionalità. In particolare, conclude il giudice che, se il principio di effettività statuisce che una disposizione processuale nazionale non può rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti ai singoli dal diritto dell'Unione (pur nel rispetto del principio di certezza del diritto), lo stesso, unito al principio di neutralità, osta a disposizioni nazionali che impediscano la correzione delle fatture in situazioni come quelle in causa e il correlato diritto al rimborso, per il motivo che le operazioni in oggetto sono state rettifiche con un avviso di accertamento divenuto definitivo.

tifica<sup>42</sup>. In questi casi il giudice del rinvio o non ha fatto cenno ad alcuna ipotesi di frode o abuso, come ha evidenziato la Corte<sup>43</sup>, o ha ritenuto non applicabile, solo a causa dell'intervenuto controllo (da cui è nato il quesito alla Corte), la normativa nazionale in tema di rettifica in caso di errore<sup>44</sup>, ciò che confermerebbe, in entrambi i casi, la buona fede del soggetto passivo<sup>45</sup>.

Anche in queste ipotesi la buona fede, come si vedrà oltre, deve essere intesa in senso oggettivo, ovvero come l'atteggiamento di un uomo mediamente accorto che diligentemente si informa del regime fiscale applicabile, e che pur commettendo l'errore, possa giustificarlo sulla base di un'obiettiva incertezza sull'interpretazione della norma o, ad esempio, invocando orientamenti pregressi, di segno diverso, dell'Autorità fiscale nazionale<sup>46</sup>, della dottrina o della giurisprudenza, in casi identici o simili. Non rileva, quindi, un mero stato soggettivo che determini l'errore, dovendosi ritenere che in caso di contemporanea assenza di buona fede oggettiva e di volontarietà dell'azione, e in tutti i casi in cui la buona fede oggettiva fatichi ad affermarsi, non ci si dovrà limitare a verificare la presenza o meno della medesima, ma si dovrà esaminare se sussista il rischio di perdita di gettito. Come si è detto, infatti, quando viene eliminato completamente tale rischio, la presenza o meno della buona fede diventa irrilevante<sup>47</sup> e diviene sem-

<sup>42</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza *Rusedespred*, cit., punti 34 e 35. Nel caso esaminato il soggetto passivo aveva emesso una fattura per la vendita di un fabbricato e per i lavori di ristrutturazione del medesimo, assoggettando ad IVA solo i secondi e considerando esente la prima. L'Amministrazione tributaria, dapprima, sottoponeva a controllo il cessionario impedendogli la detrazione a monte dell'IVA sulla ristrutturazione e, in un secondo momento, negava all'emittente la fattura il diritto al rimborso dell'IVA versata sui lavori. Per quanto l'Amministrazione avesse successivamente affermato che al soggetto passivo sarebbe spettato il diritto di rettifica, il giudice del rinvio ha ritenuto che lo stesso non spettasse in base al diritto nazionale essendo intervenuto un controllo sul cessionario. Si chiedeva, quindi, se i principi di neutralità ed effettività ostassero a simile preclusione, domanda a cui la Corte ha fornito poi risposta positiva.

<sup>43</sup> Nella sentenza *Terracult*, cit., punto 38.

<sup>44</sup> Sentenza *Rusedespred*, cit., punti 31 e 34.

<sup>45</sup> Nel secondo caso (sentenza *Rusedespred*, cit.), poi, avendo l'Amministrazione finanziaria negato il diritto alla detrazione del cessionario, era venuto meno definitivamente anche il rischio di perdita fiscale, ancorché non si vertesse in tema di operazioni compiute in malafede (punto 33).

<sup>46</sup> Come nel caso *UAB «P»* (sentenza della Corte di Giustizia, C-48/20, del 18 marzo 2021, punto 19), dove il soggetto passivo polacco si è adeguato ad una prassi amministrativa errata dell'Autorità fiscale.

<sup>47</sup> Per tutte, sentenza *Schmeink & Cofreth e Strobel*, cit., punto 58.

pre possibile – anche in casi nei quali la buona fede può vacillare, o perché solo di natura soggettiva o perché carente, non tanto nell'impostazione iniziale dell'operazione, quanto in una fase successiva o attuativa<sup>48</sup> – attingere al criterio dell'eliminazione del rischio di perdita di gettito, sicuramente assorbente il criterio della buona fede.

Anche sotto tale aspetto, tuttavia, nell'area grigia tra la carenza di malafede, da un lato, e di buona fede oggettiva dall'altro, come potrebbe accadere in ipotesi di comportamento negligente del soggetto passivo, la condizione dell'assenza di rischio per il gettito si può considerare soddisfatta in presenza di situazioni o valutazioni di ordine solo potenziale. L'emissione della nota di accredito, come requisito previsto dalla norma interna per poter rettificare l'IVA erroneamente versata non è in contrasto con il principio di neutralità, ancorché sia in grado di eliminare il

<sup>48</sup> Così, ad esempio, la fattispecie esaminata dalla Corte nel caso *Stadeco* (C-566/07, sentenza del 18 giugno 2009), nella quale una società olandese emetteva ad un organismo di diritto pubblico, per l'attività svolta in suo favore di noleggio, assemblaggio e smontaggio di stand per fiere ed esposizioni, fatture con IVA solo per le suddette attività svolte all'estero. Dopo che l'Amministrazione finanziaria olandese aveva comunicato alla società di non essere tenuta all'applicazione dell'IVA anche per le proprie attività rese all'estero a favore dell'organismo pubblico, la società chiese il rimborso dell'IVA versata erroneamente allo Stato. Il rimborso venne subordinato all'emissione di una fattura rettificativa o di una nota di accredito, che venne trasmessa alla suddetta Amministrazione senza, tuttavia, venir emessa a favore dell'organismo pubblico cessionario dei servizi. La sentenza conclude affermando che il principio della neutralità fiscale non osta in linea di principio a che uno Stato membro assoggetti la rettifica dell'IVA dovuta alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle prestazioni effettuate una fattura di rettifica, qualora tale soggetto non abbia in tempo utile eliminato completamente il rischio di perdita di gettito. Nel caso di specie, la nota di accredito non era stata spedita alla controparte, ma solo all'Amministrazione finanziaria e ciò, probabilmente, per non dover restituire all'organismo pubblico l'IVA erroneamente applicata in fattura e pagata. La buona fede potrebbe essere risultata assente, dunque, in una fase successiva e, comunque, non vi sono elementi per ritenere che non vi fosse sotto il profilo oggettivo *ab origine*. La Corte sottolineava in quella circostanza come, pur potendo risultare conformi al diritto comunitario norme interne che neghino la restituzione di tasse indebitamente percepite quando sussista un arricchimento senza giusta causa (sentenza *Marks & Spencer*, cit., punto 41), andassero verificate dal giudice nazionale, nel caso esaminato, le clausole contrattuali sul prezzo (se fosse fissato al lordo o al netto di imposte). La precisazione lasciava, nel caso di specie, aperta la questione, ancorché la mancata trasmissione all'organismo non fosse indice, quantomeno, di trasparenza nei rapporti, e di buona fede in fase di rettifica, da parte del soggetto passivo, pur non potendosi escludere, all'origine, la buona fede nell'applicazione erronea dell'IVA sui servizi prestati all'estero. Certo è che il rischio di perdita risultava, comunque, assolutamente inesistente, tenuto conto che il cessionario non poteva esercitare il diritto alla detrazione in quanto organismo pubblico, ciò che avrebbe dovuto escludere alla radice il diniego di rettifica o di rimborso (tranne la verifica dell'illecito arricchimento).

rischio di perdita di gettito solo in astratto<sup>49</sup>. Quando, quindi, ci si trovi in quell'area grigia suddetta, il principio di proporzionalità dovrebbe far sì che la rettifica sia ammessa con la sola presentazione della nota di accredito o con la fattura rettificativa, anche se il rischio di perdita di gettito non venga, con l'emissione della medesima, eliminato totalmente<sup>50</sup>.

Allo stesso modo, in ipotesi di operazione iva erroneamente configurata, la prospettazione che nello scenario riqualificato correttamente non vi sarebbe un mutamento delle posizioni tributarie in gioco, appare una valutazione solo potenziale, non in grado di eliminare definitivamente il rischio di perdita. La Corte ha, ad esempio, esaminato un caso<sup>51</sup> nel quale le operazioni di cessione di carte carburante da parte di un soggetto passivo intermediario a società di trasporto estere, da utilizzarsi presso stazioni di servizio situate sul territorio nazionale, venivano riconfigurate, da parte dell'Amministrazione finanziaria in capo al medesimo soggetto intermediario, da cessioni di carburante assoggettate ad IVA a prestazioni di servizi finanziari esenti IVA, disconoscendo il diritto alla detrazione dell'IVA a monte applicata dalle società di rifornimento al soggetto medesimo. Il mancato riconoscimento dell'IVA in detrazione e la non rettificabilità, a causa dell'inizio della verifica fiscale, dell'IVA sulle fatture emesse – rettifica esclusa sulla base dalla norma nazionale che ricalca l'art. 203 della Direttiva – portavano il giudice del rinvio a richiedere una verifica di compatibilità della evidente duplicazione del tributo con i principi di neutralità e proporzionalità.

I giudici unionali, constatando la sicura buona fede del soggetto passivo che aveva operato secondo una prassi amministrativa che riteneva legittima la configurazione dell'operazione come cessione di beni, anziché, corretta-

<sup>49</sup> «Non si può escludere a priori che talune circostanze e taluni rapporti giuridici complessi impediscano all'Amministrazione finanziaria di accertare, in tempo utile, che siffatte considerazioni ostano all'esercizio del diritto a detrazione», così sentenza *Stadeco*, cit., punti 30 e 46.

<sup>50</sup> Anche nell'ipotesi di erronea applicazione del regime IVA ordinario al posto di quello dell'inversione contabile di cui alle note 38 e 39 precedenti, si può ritenere che, data la buona fede delle parti – indispensabile perché trovi applicazione l'art. 6, comma 9 *bis* 1 (diversamente, per l'ultima parte del comma citato, non si potrebbe applicare la norma) – sia sufficiente la sola eliminazione potenziale del rischio di perdita per consentire la detraibilità dell'IVA prevista dalla norma (detraibilità, si è detto, nelle citate note, non in linea con gli insegnamenti della Corte). La stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E/2017 chiarisce che l'assolvimento dell'imposta viene fatto coincidere con la registrazione della fattura e la sua partecipazione alla liquidazione periodica, non richiedendosi, quindi, il versamento, unico adempimento che eliminerebbe effettivamente, e non solo potenzialmente, il rischio di perdita di gettito per l'erario.

<sup>51</sup> Sentenza *UAB «P»*, cit.

mente, come servizio finanziario esente, concludevano per l'incompatibilità con i menzionati principi delle norme nazionali che impedivano, con l'avvio del procedimento di verifica, la possibilità di rettifica delle fatture emesse. La Corte, tuttavia, aggiungeva che tale incompatibilità, a parere di chi scrive già conseguente alla buona fede oggettiva riconosciuta al soggetto passivo, era confermata, nel caso di specie, dal fatto che i destinatari delle fatture ivate (società di trasporto estere), in ipotesi di riconfigurazione, avrebbero comunque potuto chiedere il rimborso dell'IVA applicata dalle società nazionali di rifornimento e non più dal soggetto passivo. La precisazione, sovrabbondante, data la buona fede oggettiva, mirava probabilmente, nel caso specifico, ad appurare che non vi fosse rischio di perdita di gettito in caso di corretta riconfigurazione dell'operazione, anche se tale valutazione non poteva che assumere natura solo potenziale, posto che, a quanto risulta, non era noto se fosse stato dato seguito, nel caso esaminato, alla riconfigurazione astratta. Come è stato sottolineato<sup>52</sup>, all'assenza di certezza di eliminazione del rischio di perdita di gettito si è contrapposta la certezza della violazione del principio di neutralità.

Questo, unitamente, a parere di chi scrive, all'evidente buona fede del soggetto passivo, ha fatto ritenere sufficiente, a fini dell'ammissibilità della rettifica, la sola prospettazione in termini di potenzialità dell'eliminazione del rischio di perdita del gettito.

Pertanto, dagli insegnamenti della Corte si può evincere che, in presenza di comportamento in buona fede oggettiva del soggetto passivo, la stessa dovrebbe essere sufficiente a consentire la rettifica della fattura erronea. Qualora, invece, la buona fede soggettiva (e l'assenza di malafede) non sia in discussione, ma risulti in ogni caso un comportamento negligente del soggetto passivo (o laddove sia comunque in discussione la sua buona fede in fasi successive rispetto alla realizzazione dell'operazione esaminata), si rende necessario subordinare la rettificabilità della fattura emessa all'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale, anche se, a tal scopo, potrebbe risultare sufficiente, a seconda dei casi specifici, una verifica solo in termini di potenzialità<sup>53</sup>, senza la necessità di dimostrare l'effettiva e totale eliminazione del suddetto rischio.

<sup>52</sup> L. BIANCHI, *La rettifica dell'IVA indebita in fase di verifica e di accertamento non ancora definitivo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 3, 2021, p. 1270.

<sup>53</sup> La già citata sentenza *Farkas* ha invece richiesto, per la rimborsabilità dell'IVA, nell'ipotesi di erronea applicazione della stessa in luogo del regime di inversione contabile, che il cedente abbia versato l'imposta. Si rinvia per la (più permissiva) normativa italiana a quanto detto nelle precedenti note 38 e 39 e alla citata circ. 16/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate.

Non si può non evidenziare in questa sede come l'Italia, nei casi di IVA non dovuta applicata in buona fede, abbia adottato soluzioni che potrebbero non apparire sempre compatibili con gli insegnamenti della Corte di Giustizia, ancorché più favorevoli al cessionario. L'art. 6, comma 6, del d.lg. 471 del 1997, come modificato dall'art. 1, comma 935 della l. 205 del 2017, ha statuito che in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione<sup>54</sup>, quest'ultimo è punito con una sanzione compresa tra un minimo e un massimo determinati in misura fissa (e con una forbice piuttosto ampia). Secondo i principi della Corte già esaminati, infatti, l'IVA «non dovuta» non dovrebbe essere riconosciuta come detraibile, dovendosi operare, per ripristinare la neutralità, sul versante della rettifica della fattura erronea. Il legislatore italiano ha invece autorizzato in questa ipotesi la detrazione, forse per ridurre, di fatto, i casi di rimborso ora disciplinati all'art. 30-ter del Decreto IVA<sup>55</sup>.

Invero, una volta concessa la detraibilità dell'IVA non dovuta, si riducono inevitabilmente i casi di richieste di rimborso, anche se tale possibilità, pur in linea con la necessità di non mortificare il principio di neutralità in situazioni di buona fede (gli artt. 6, comma 6, e 30-ter, citati non si applicano in un contesto fraudolento), e più favorevole per il cessionario,

<sup>54</sup> Similmente a quanto statuito per il caso delle fatture erronee emesse senza applicare il *reverse charge*: si veda nota 39.

<sup>55</sup> La sentenza della Corte di Giustizia, sentenza *Banca Antoniana Popolare Veneta – BAPV*, C- 427/10, del 15 dicembre 2011, aveva infatti stabilito che, nell'ipotesi di termini civilistici, per chiedere al cedente il rimborso dell'IVA non dovuta da parte del cessionario, più ampi rispetto a quelli tributari spettanti al cedente, non v'è un contrasto col principio di effettività, purché il soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta non dovuta nei confronti della predetta Amministrazione. La Corte di Cassazione, giudice del rinvio, riteneva (Sez. trib., sent. n. 12666 del 20 luglio 2012), quindi, in tali fattispecie, accoglibile l'istanza di rimborso, ma subordinatamente alla presenza di un provvedimento coattivo, probabilmente richiamandosi al punto 43 della sentenza *BAPV*, (così P. CENTORE, *I rimborsi dell'IVA non dovuta al terzo «round»*, in *Corr. trib.*, 10, 2016, p. 775). Il Legislatore è dunque intervenuto ed ha dettato (con l'art. 8, comma 1, della l. 167/2017) l'art. 30-ter, il quale, al comma 1, fissa in due anni il termine per il rimborso dell'IVA non dovuta, decorrenti dal versamento o da quando si è verificato il presupposto per la restituzione (in linea con quanto già previsto per il passato dall'art. 21 del d.lg. 546/1992); e, al comma 2, dispone sempre il termine di due anni, dall'avvenuta restituzione al cessionario, per la restituzione dell'IVA versata nei casi di imposta non dovuta, accertata definitivamente dall'Amministrazione finanziaria. Sull'argomento si veda anche P. CENTORE, *Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà*, in *Corr. trib.*, 30, 2018, p. 2307.



appare, si ribadisce in contrasto con gli insegnamenti del giudice comunitario. È forse per tale ragione che la Corte di Cassazione ha recentemente limitato la portata del citato comma 6, non ritenendolo applicabile agli errori nei casi di fatture emesse con IVA in luogo del corretto regime di esenzione o non imponibilità<sup>56</sup>.

### 2.3.2. Segue: nei casi di *malafede*, in particolare nei casi di utilizzo di fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti

Dal momento in cui viene meno, in ogni suo aspetto, la buona fede, come nel caso dell'emissione di fattura oggettivamente falsa, la condizione dell'eliminazione del rischio di perdite di entrate fiscali dovrà operare nell'accezione più rigorosa. Dovrà essere verificata, cioè, l'eliminazione effettiva, e non solo potenziale, del rischio.

Una volta acclarata tale condizione, e quindi «che qualsiasi rischio di perdita di entrate fiscali sia escluso»<sup>57</sup>, la rettifica dell'IVA deve essere concessa, non potendo dipendere dal potere discrezionale dell'Amministrazione fiscale. D'altro canto, essendo dettato l'art. 203 della Direttiva proprio per prevenire tale rischio, la limitazione del diritto di rettifica, una volta eliminato lo stesso, non solo renderebbe la limitazione eccessiva sotto il profilo del principio di proporzionalità, ma la trasformerebbe in una sanzione vera e propria, circostanza denegata dalla stessa Corte europea<sup>58</sup>.

<sup>56</sup> La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 24289, del 3 novembre 2020 (in Banca dati *One fiscale*), tralasciando che, anche nel caso di esenzione o non imponibilità, se vi è un'erronea applicazione dell'IVA, la stessa avverrà con una aliquota maggiore di quella applicata, ovvero l'aliquota zero, ha affermato che «come chiaramente si evince dal tenore letterale della richiamata disposizione», la stessa «trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorché sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi di operazioni non imponibili. (...) La menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta» (sulla stessa linea, Cass., n. 23817 del 28 ottobre 2020; ID., n. 10439 del 21 aprile 2021; ID., n. 35500 del 23 giugno 2021, in *Il Fisco*, 2022, 175, con commento di M. Peirolo). L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 52/E del 3 agosto 2021, ricalcando la sentenza della Corte, ha affermato che il cessionario non ha diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente corrisposta in riferimento ad un'operazione non imponibile o esente e, qualora detragga l'IVA erroneamente applicata in fattura, è punito con una sanzione proporzionale pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione illegittimamente compiuta. Il diritto allo scomputo spetta solo se l'errore commesso dal cedente riguarda l'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta.

<sup>57</sup> Sentenza *Schmeink & Cofreth e Strobel*, cit., punto 67.

<sup>58</sup> In questo senso, espressamente, sentenza *Story Trans*, cit., punto 34.

Tuttavia, le conseguenze di quanto detto sinora si rivelerebbero assolutamente aberranti nell'ipotesi in cui il soggetto passivo fosse invischiato senza colpa in una frode IVA attuata a monte, a valle o nella stessa operazione a cui partecipa. In questa situazione lo «sdoppiamento» delle posizioni dell'incolpevole cessionario (o degli altri incolpevoli partecipi alla filiera) da un lato, e di coloro che invece hanno organizzato la frode (o, come vedremo, ne erano consapevoli) dall'altro, ha spinto la Corte ad accordare direttamente la tutela, sotto il profilo della neutralità, al primo, consentendogli il diritto di detrazione, al posto di considerare come carente di requisiti l'operazione<sup>59</sup> (o le operazioni portate a termine nell'ambito dell'intera filiera) e, quindi, ammettere il riequilibrio solo dal lato del cedente accordandogli eventualmente il diritto di rettifica o rimborso in caso di assenza di danno erariale.

Le frodi IVA sono caratterizzate, invero, da due elementi, di cui, il primo, è dato dalla presenza di un cedente che non versa l'imposta invece detratta dal cessionario e, il secondo, dalla circostanza che il cedente normalmente è un soggetto privo di consistenza economica e patrimoniale, amministrato da soggetti nullatenenti, e che viene interposto allo scopo di consentire a taluni operatori della filiera di introitare l'IVA detratta dal cessionario. Attraverso la frode è possibile anche realizzare, eventualmente, un possibile vantaggio indiretto dato dalla possibilità di cedere a valle della filiera il bene oggetto della frode a prezzi più bassi, alterando così la concorrenza<sup>60</sup>. La perdita

<sup>59</sup> M. BEGHIN, *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 19, 2010, p. 1511, ritiene che i presupposti per l'esercizio del diritto di detrazione siano invece solo oggettivi e consistano nel fatto che gli acquisti siano effettuati nello svolgimento di una attività economica e siano riconducibili al programma imprenditoriale. Nel caso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, quindi, non dovrebbe essere negata la detrazione, a prescindere dalla presenza dell'elemento soggettivo, semmai recuperata l'imposta in capo al cessionario ex art. 21, comma 7, d.P.R. 633/72 (espressione dell'art 203 della Direttiva): per l'Autore, diversamente, l'asse dell'azione dell'Amministrazione finanziaria si sposterebbe dalla riscossione (dell'imposta a valle), dove dovrebbe assidersi, a quella dell'accertamento (dell'imposta detratta a monte).

<sup>60</sup> Così A. GIOVANARDI, *o.c.*, pp. 14-15.; M. GREGGI, *Frodi IVA e operazioni con l'estero*, in *Novità fiscali*, 1, 2015, p. 39, riconoscendo giustamente la scarsa rigorosità dal punto di vista concettuale della definizione di frode IVA, ritiene che la stessa risulti integrata da tutti quei «comportamenti dei contribuenti che, attraverso l'utilizzo di documenti (fatture, lettere di intenti e così via) materialmente o ideologicamente falsi (o in alcuni casi solo contraffatti) sono orientati tutti ad alterare il meccanismo applicativo del tributo facendo emergere ragioni di credito del contribuente infedele, che in realtà sono in tutto o in parte inesistenti».

di gettito caratterizza la frode<sup>61</sup> e ciò emerge anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia laddove – in un caso<sup>62</sup> in cui era stato interposto fittiziamente un intermediario nazionale tra il committente nazionale e il cliente estero al fine commerciale di percepire commissioni contrattuali che il committente altrimenti non avrebbe dovuto pagare – è stato affermato che tale circostanza, a parere di chi scrive di natura fraudolenta in un contesto civilistico, non attribuisce all'operazione natura di frode fiscale, né di operazione ad uso abusivo delle norme comunitarie (qualora non effettuata per ottenere un indebito vantaggio fiscale). Un comportamento, quindi, che rappresenti un raggirio finalizzato a conseguire un vantaggio indebito nei confronti di una parte contrattuale<sup>63</sup>, se non determina una perdita di entrate IVA<sup>64</sup>, non può essere considerata una frode fiscale.

L'interposizione del *missing trader* o di successivi filtri (*buffer*) fa sì che le frodi IVA vengano quasi sempre<sup>65</sup> realizzate attraverso l'emissione di fatture soggettivamente inesistenti.

<sup>61</sup> Ancorché ai soli fini della Direttiva PIF (Direttiva sulla Protezione degli Interessi Finanziari dell'Unione Europea del 5 luglio 2017, n. 2017/1371/UE), l'art. 3, comma 2, della medesima definisce «frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: (...) d) in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegue la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegue lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA». Come si può vedere, al di là della circostanza che ai fini PIF la nozione sia circoscritta ai sistemi fraudolenti transfrontalieri, le tre ipotesi di frode individuate in merito alle risorse provenienti dall'IVA richiedono la diminuzione delle risorse del bilancio dell'Unione o il mancato pagamento dell'IVA o, infine, la costituzione illecita di diritti di rimborso IVA.

<sup>62</sup> Sentenza *Collée*, C-146/05, del 27 settembre 2007.

<sup>63</sup> Che potrebbe anche integrare il reato di frode *ex art.* 640 c.p.

<sup>64</sup> Come nel caso esaminato dai giudici di Lussemburgo (sentenza *Collée*, cit.), per i quali le norme della Direttiva in tema di esenzione delle operazioni intracomunitarie impediscono che l'Amministrazione tributaria di uno Stato membro rifiuti di esentare da IVA una cessione intracomunitaria per la sola circostanza che la prova non è stata prodotta nei termini. «Il giudice del rinvio deve prendere in considerazione il fatto che il soggetto passivo ha in un primo momento consapevolmente occultato l'esistenza di una cessione intracomunitaria soltanto se esiste un rischio di perdite di entrate fiscali e se tale rischio non è stato completamente eliminato dal soggetto passivo».

<sup>65</sup> Ritiene, in dottrina, che a fronte di fatture soggettivamente inesistenti vi sia sempre frode, ma non viceversa, A. GIOVANARDI, *o.c.*, p. 22. Sul punto cfr. anche F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 5, 2011, p. 1213 e M. DI SIENA, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell'IVA*, in *Rass. trib.*, 1, 2007, p. 201. Anche

Nei casi di frode IVA (e, successivamente, per quelle carosello), dopo un iniziale approccio garantista<sup>66</sup>, la Corte di Giustizia ha incominciato ad ancorare il diritto alla detrazione, baluardo della neutralità, alla buona fede del soggetto passivo; buona fede da intendersi in senso oggettivo e non soggettivo<sup>67</sup>. La Corte, invero, pur non esplicitandone gli elementi concreti da cui potrebbe apparire<sup>68</sup>, fa riferimento alla diligenza dell'operatore economico, alla sua media accortezza che gli dovrebbe consentire di riconoscere il suo dante causa come un soggetto parte della frode o la frode medesima. La presenza o l'assenza della buona fede, intesa dunque in senso oggettivo, finisce col condizionare in un modo o nell'altro la detraibilità dell'imposta a monte e, quindi, l'effettività del principio di neutralità<sup>69</sup>, anche nelle ipotesi in cui il cessionario fosse all'oscuro della frode.

M. GREGGI, *o.l.u.c.*, nel definire la frode IVA, fa riferimento anche alle fatture materialmente (e non solo ideologicamente) false o addirittura contraffatte. Si veda, per la distinzione tra fatture soggettivamente inesistenti e frode, anche Cass., sent. n. 15741 del 19 settembre 2012, con nota di A. MARCHESELLI, *Frodi IVA e operazioni inesistenti: quando si risponde delle violazioni commesse dal proprio fornitore*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2013, p. 285.

<sup>66</sup> Esempi di questo approccio della Corte possono, ad esempio, essere rinvenuti nei casi *Ampafrance SA*, C-177/99 e *Sanofi Synthelabo SA*, C-181/99, entrambi del 19 settembre 2000, in particolare, al punto 62 della sentenza, dove la Corte insiste sulla possibilità per il contribuente di dimostrare la propria buona fede (ignoranza di partecipazione alla frode). Va tuttavia segnalato che, i casi in questione, non riguardavano frodi carosello, bensì limitazioni al diritto di detrazione giustificate da esigenze di contrasto a «frodi IVA». Si veda, in dottrina, A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra «mito» e (perfettibile) realtà*, in *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p. 269.

<sup>67</sup> Esempi dell'atteggiamento più restrittivo della Corte possono essere rinvenuti in *Vogtländische Straßen*, cit. (si vedano, in particolare, punti 46 e 47) e in *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09, del 16 dicembre 2010 (si veda, in particolare, punto 38). Per la giurisprudenza di legittimità si rinvia a Cass., 31 gennaio 2022, n. 2754, ove altri riferimenti alla giurisprudenza della Corte e dei giudici comunitari, oltre all'analisi della questione della ripartizione dell'onere della prova.

<sup>68</sup> M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo*, cit., ritiene non sia facile rinvenire *benchmark* attendibili e uniformi a livello unionale.

<sup>69</sup> Sul punto critici A. GIOVANARDI, *o.c.*, 91 ss.; M. MICCINESI, *Le frodi carosello nell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 12, 2011, p. 1089; si veda anche F. TESAURO, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, 8-9, 2011, p. 1936 ss.; M. LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 7, 2007, p. 568 e S. DORIGO, *Frodi carosello e detraibilità dell'IVA da parte del cessionario: il difficile percorso «comunitario» della giurisprudenza e della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2009, p. 11251.

La giurisprudenza unionale<sup>70</sup> (e anche la Corte di Cassazione<sup>71</sup>) è persino giunta a negare il diritto alla detrazione anche in capo al cessionario consapevole della frode, nell'ipotesi, però, in cui la frode sia avvenuta a monte della transazione *sub iudice* (con mancato versamento dell'IVA), l'operazione oggetto di indagine sia, invece, effettiva, l'imposta sia stata versata e il cedente sia un soggetto economico operante nel mercato (e non un *missing trader*). La conoscenza o conoscibilità della frode a monte diventa sufficiente per bypassare la neutralità.

Ed è qui che, forse, la giurisprudenza, per esigenze di contrasto alle frodi, comprime eccessivamente il principio di neutralità. Nella sentenza *Optigen*<sup>72</sup>, che inaugura tale orientamento, viene dapprima offerta una definizione ampia dei concetti di «cessioni di beni», di «soggetto passivo» e di «attività economica», così ampia da portare ad affermare che l'attività economica, e le operazioni imponibili di cui si compone, debbano essere valutate solo oggettivamente e a prescindere dagli scopi o dai risultati perseguiti (lo si è già visto sopra con riferimento alle attività illecite). Successivamente, la Corte di Giustizia ritiene in contrasto col principio di certezza del diritto porre un obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di accertamento della volontà del soggetto passivo, dovendosi, nel sistema dell'IVA, dare rilevanza alla natura oggettiva delle operazioni. Queste, poi, andranno valutate singolarmente e non in uno con le operazioni a monte o a valle<sup>73</sup>. Ed è in questo momento che la Corte inseri-

<sup>70</sup> Nella sentenza *Optigen, Fulcrum Elettronics e Bond House Systems Ltd*, cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, del 12 gennaio 2006, si afferma (punto 52) che «il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'IVA». Si tratta, tuttavia, di un principio confermato, ancorché in modo speculare, anche da altra giurisprudenza della Corte, come, ad esempio, nella sentenza, *Axel Kittel e Recolta Recycling*, cause riunite C-439/04 e C-440/04, del 6 luglio 2006, ai punti da 56 a 61, dove si afferma (punto 56) che «un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni». Principi, questi, confermati anche dalle sentenze *Mahagében e Dávid*, cause riunite C-80/11 e C-142/11, del 21 giugno 2012, al punto 45; *Bonik EOOD*, C-285/11, del 6 dicembre 2012, ai punti 39 e 40 e *S.C. s.r.l.*, C-430/19, del 4 giugno 2020, punto 43.

<sup>71</sup> Cass. n. 19330 del 22 settembre 2011, in Banca dati *One fiscale*, Wolters Kluwer.

<sup>72</sup> Sentenza *Optigen*, cit.

<sup>73</sup> Punto 47 della sentenza, di interesse anche per la fattispecie, esaminata nel presente articolo, di fatturazione «circolare».

sce l'elemento soggettivo nel proprio argomentare affermando che, per il soggetto passivo, rimangono operazioni imponibili quelle che soddisfano i menzionati criteri oggettivi, indipendentemente dalle intenzioni di un diverso soggetto passivo che intervenga in altre operazioni a monte o a valle nella catena di cessioni e indipendentemente dalla natura fraudolenta di esse, purché il soggetto passivo non abbia o non possa avere conoscenza di esse. In questo caso il suo diritto alla detrazione dell'IVA su tali operazioni non può essere compromesso. Al di là delle posizioni di chi, a fronte del carattere oggettivo dei requisiti richiesti per l'esercizio del diritto alla detrazione, ritiene l'elemento soggettivo estraneo *tout court* al novero di tali requisiti<sup>74</sup> (e, quindi, anche in caso di consapevolezza del soggetto passivo acquirente, sul quale, al limite, si potrà porre un obbligo solidale per l'imposta non versata dal cedente), altra dottrina ritiene le conclusioni raggiunte dalla Corte quantomeno contraddittorie. Se l'Amministrazione fiscale non ha l'obbligo di accertare la volontà del soggetto passivo e il diritto alla detrazione è connesso a requisiti oggettivi, tra l'altro riguardanti le singole operazioni, la conoscibilità della frode altrui rimane sicuramente un elemento non determinante per l'esercizio di tale diritto<sup>75</sup>. Se si aggiunge che il confine tra conoscibilità e non conoscibilità, è estremamente labile<sup>76</sup>, la tensione sprigionata in questi casi sul principio di neutralità diviene elevata e finisce con il comprimere eccessivamente il diritto di detrazione, facendo sorgere anche il rischio di recuperi molteplici della stessa IVA asseritamente evasa, tanti quanti sono gli operatori della catena che non potevano non sapere<sup>77</sup>.

<sup>74</sup> M. BEGHIN, *op cit.*, p. 1511.

<sup>75</sup> Cfr. A. GIOVANARDI, *o. c.*, pp. 94-95. Evidenzia analogo contraddizione in tema di abuso L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 39, 2006, p. 3101.

<sup>76</sup> Non vengono infatti individuati, nella giurisprudenza comunitaria, indicatori oggettivi sulla base dei quali l'acquirente può conoscere la frode a monte dell'operazione effettuata, anche se nella citata sentenza *Mahagében e Dávid*, punti da 59 a 66, si esclude che sia legittima la prassi di negare la detrazione sulla base delle caratteristiche del soggetto passivo, della disponibilità dei beni in capo all'emittente la fattura, della presentazione o meno della dichiarazione fiscale o dell'assolvimento o meno degli obblighi di versamento IVA da parte dello stesso, stabilendo comunque la rilevanza, ai fini del disconoscimento della detrazione, del fatto che il soggetto passivo disponga di elementi indiziari diversi che giustifichino i sospetti di irregolarità o evasione, come potrebbe essere una anomalia sui prezzi di acquisto o sulle condizioni di vendita. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 20, 2007, p. 1631; M. GREGGI, *Fattispecie di evasione e detraibilità dell'imposta nel regime IVA degli scambi tra Italia e Repubblica di San Marino*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 61, II, 2002, p. 53.

<sup>77</sup> Così A. GIOVANARDI, *o. c.*, p. 144.

Quello che, tuttavia, interessa ai nostri fini è che lo sdoppiamento di cui si accennava più sopra ha come effetto quantomeno che, in queste situazioni di frode, laddove il soggetto passivo sia in buona fede oggettiva, lo stesso possa operare la detrazione lasciando così che la soluzione venga trovata solo dal lato della riscossione in capo al cedente.

In altre parole, la Corte, nel caso di una cessione avvenuta con frode da parte del cedente o di operatori a monte della stessa che per il cessionario (o per i soggetti passivi a valle), invece, risulti oggettivamente regolare e per la quale non sussistono indizi di evasione – e per cui in presenza di un comportamento doloso del cedente, ma non del cessionario, in buona fede oggettiva – non ritiene disconoscibile il diritto alla detrazione. In questa situazione il comportamento gravemente lesivo degli interessi dell'Unione e degli Stati (normalmente la perdita di gettito è determinata dal mancato versamento dell'IVA da parte del cedente) viene colpito solo in capo al cedente e in fase di riscossione, lasciando inalterato il diritto alla detrazione, ciò che appalesa un atteggiamento diverso, e addirittura più favorevole per il cessionario rispetto a quello tenuto nelle situazioni in cui, ad esempio, vi sia solo un errore nella fatturazione, già analizzate in precedenza.

È proprio per evitare le perdite di gettito che tali comportamenti possono creare (è, invero, molto difficile recuperare l'IVA non versata in capo al cedente) che la normativa IVA italiana ha dettato l'art. 60-*bis* del d.P.R. 633/72. Pur non essendo direttamente collegata a ipotesi di frode, la norma testé citata finisce anch'essa, però, per rappresentare un possibile *vulnus* al principio di neutralità: nel caso di cessioni di beni, individuati con apposito decreto ministeriale «sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode», avvenute a prezzi inferiori al valore normale<sup>78</sup>, il cessionario è obbligato in solido col cedente per il pagamento dell'IVA non versata da quest'ultimo<sup>79</sup>. E ciò, appunto, anche nel caso in cui il

<sup>78</sup> La norma consente, al comma 3, che l'obbligato solidale possa, tuttavia, documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta. Richiedendo la norma, al comma 2, requisiti oggettivi e consentendo al cessionario la possibilità di provare la congruità o la correttezza del prezzo, il legislatore nazionale ha evitato di incorrere nella censura di imposizione di una responsabilità oggettiva che la stessa Corte di Giustizia, in alcuni suoi precedenti, ha negato possa sussistere (si vedano i casi *Teleos plc*, C-409/04, del 27 settembre 2007, punto 58 e *Federation of Technological Industries*, C-384/04, dell'11 maggio 2006, punto 32).

<sup>79</sup> Sul punto si veda M. BEGHIN, *o. l. u. c.*

cessionario, in buona fede soggettiva, abbia versato al cedente l'imposta. Essendo non necessariamente connesso ad una ipotesi di frode, l'art. 60-*bis* finisce, in caso di cessioni a prezzi non di mercato, col porre una responsabilità in solido del cessionario col cedente per l'IVA non versata da quest'ultimo, anche nell'ipotesi appunto in cui non ci sia malafede nel comportamento di entrambe le parti e, quindi, anche del cedente che potrebbe, ad esempio, non aver versato in ragione di una situazione di illiquidità o addirittura di insolvibilità. Essendo richiesto solo uno scostamento dei prezzi praticati dal valore normale, la disposizione, nell'ipotesi (ancorché marginale) appena evidenziata, appare incongrua rispetto al principio di neutralità, potendo risultare inciso dal tributo, alla fine, solo il cessionario. Resta inteso che, qualora lo scostamento costituisca, insieme ad altri eventuali elementi, indizio, da un lato, di assenza di buona fede oggettiva del cessionario e, dall'altro, di malafede del cedente (che si sia trattenuto illegittimamente l'IVA e sia in realtà un *missing trader*) la responsabilità in solido del cessionario appare assolutamente giustificata alla luce del principio di neutralità.

### 2.3.3. Segue: *nei casi di adozione di metodi induttivi di accertamento*

L'esigenza di un bilanciamento tra i principi di neutralità e proporzionalità, da un lato, e le esigenze di esattezza nella riscossione dell'IVA e di lotta all'evasione (art. 273 della Direttiva IVA), dall'altro, si impone anche nel caso di adozione da parte degli Stati membri di metodologie induttive di accertamento dei volumi di affari. In questi casi il principio di neutralità viene messo ulteriormente alla prova: qualora la ricostruzione analitica delle singole operazioni imponibili sia impedita dal comportamento fraudolento del soggetto passivo che omette la tenuta di un'ordinata contabilità (per l'art. 242 Direttiva IVA, una «contabilità sufficientemente dettagliata») o l'«archiviazione di copie delle fatture emesse» (art. 244 Direttiva IVA) ci si chiede se sia corretto che la determinazione induttiva/forfettaria del volume d'affari evaso finisca col far gravare l'IVA sul *Tax Collector* senza possibilità di farla scivolare a valle, attraverso la rivalsa e la detrazione, fino al consumatore finale. Ciò rappresenterebbe di fatto una interruzione del meccanismo di applicazione dell'imposta e, quindi, del principio di neutralità.

La Corte di Giustizia si è interessata più volte della questione ed ha statuito che, essendo il principio di neutralità, come si è già detto, espressione del principio di uguaglianza e, dunque, di parità di trattamento,



non può essere invocato da coloro che hanno intenzionalmente partecipato ad operazioni fraudolente mettendo in pericolo il funzionamento del sistema dell'IVA. In tali ipotesi, infatti, tali soggetti non possono essere equiparati a coloro che hanno ottemperato agli obblighi, anche formali, imposti dalla Direttiva e dalle leggi nazionali.

Quindi, in assenza di comportamenti pregiudizievoli per il gettito, la metodologia accertativa dovrebbe essere sempre di tipo analitico. Nel caso *Maya Marinova*<sup>80</sup>, tuttavia, si discuteva di un occultamento di acquisti da parte di un imprenditore bulgaro che avrebbe omesso di registrare fatture di acquisto invece regolarmente emesse dai fornitori. La Corte non ha ravvisato, nel caso di specie, una violazione del principio di proporzionalità (punto 47 della sentenza), ma ha lasciato comunque al giudice *a quo* il compito di verificare che le disposizioni nazionali che autorizzano la ricostruzione indiretta «non vadano al di là di quanto necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di evitare l'evasione» (punto 50). Il rinvio al giudice nazionale trova, quindi, una spiegazione nel fatto che, qualora, anche in caso di comportamento illegittimo del soggetto passivo, lo strumento induttivo appaia sovrabbondante rispetto allo scopo di contrastare l'evasione, è allo stesso giudice nazionale che spetta il compito di annullare l'atto impositivo IVA, quantomeno per violazione dei principi di neutralità e proporzionalità. Quanto detto potrebbe avvenire, ad esempio, in un caso, analogo a quello trattato, in cui, attraverso i fornitori, si riesca a ricostruire analiticamente il volume di affari, e ciò anche grazie, ad esempio, alla fatturazione elettronica, che potrebbe ora garantire un certo grado di completezza alla ricostruzione. Il nuovo strumento informatico della fatturazione elettronica, nato anche con lo scopo di combattere l'evasione e le frodi IVA, potrebbe, in situazioni come quella descritta, favorire, nell'ottica della proporzionalità, un giusto bilanciamento tra neutralità e lotta all'evasione.

Il tema del bilanciamento in oggetto è stato anche affrontato per il caso, forse più complesso, degli Studi di Settore nel caso *Fontana*<sup>81</sup>. La Corte ha ripercorso, facendole proprie, le argomentazioni logico-giuridiche del caso *Maya Marinova*, ritenendo che, a) l'art 273 della Direttiva consente l'introduzione di «altri obblighi che essi [gli Stati membri, *n.d.a.*] ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e

<sup>80</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 5 ottobre 2016, C-576/15.

<sup>81</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 21 novembre 2018, C-648/16. Si veda inoltre Cass., sent. n. 5286 del 18 febbraio 2022 che richiama e applica la citata sentenza Fontana.

ad evitare le evasioni», ma nel rispetto dei principi di proporzionalità e neutralità; b) che gli Studi di Settore possono rientrare in tali obblighi rispondendo allo scopo di garantire l'esatta percezione dell'IVA e la lotta all'evasione fiscale; c) che deve essere garantito al soggetto passivo al quale vengano applicati tali Studi il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta per i beni e servizi acquistati, nel rispetto del principio di neutralità; d) che l'applicazione degli Studi è ammessa, tuttavia, nel caso di significativa divergenza economica tra il ricostruito induttivamente e il dichiarato; e) che, di conseguenza, gli Studi, come suggerito dall'Avvocato generale, quali strumenti induttivi, devono essere «esatti, affidabili e aggiornati»; f) che il diritto di difesa deve essere garantito già durante la fase amministrativa preprocessuale attraverso il contraddittorio anticipato, esigendo il principio di proporzionalità un livello di prova contraria da parte del soggetto passivo non eccessivamente elevato, qualora sia richiesto allo stesso di fornire prove negative; g) che il meccanismo degli Studi, in conclusione, «alla luce della sua natura, della sua struttura e delle regole che concretamente lo disciplinano, non sembra violare il principio di proporzionalità, la cui verifica spetta tuttavia al giudice del rinvio».

Se è vero che per la Corte il diritto alla detrazione deve essere sempre garantito, nell'ipotesi di adozione di metodi di ricostruzione induttiva/forfettaria del volume d'affari, è anche vero che ciò non implica necessariamente, in un'ottica generale, il rispetto del principio di neutralità: invero, se per tale principio l'onere tributario deve gravare esclusivamente sul consumatore finale e la base imponibile «non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore»<sup>82</sup>, la circostanza che venga recuperata una maggiore IVA su un volume di affari determinato induttivamente impedisce che tale maggiore IVA possa essere ribaltata a valle attraverso la rivalsa. Se si aggiunge la circostanza, più volte fatta propria dalla dottrina, che gli Studi non sono sempre esatti ed affidabili e che non è chiarito quando si sia di fronte ad una divergenza rilevante, il rischio di un *vulnus* alla neutralità nell'adozione di tali strumenti induttivi è molto forte. La spiegazione di tale cedimento risiede sempre nella necessità, comunque importante per la Corte, di contrastare i fenomeni di evasione e di frode nell'IVA.

La posizione non è tuttavia esente da critiche perché, se nella sentenza *Maya Marinova* la Corte ritiene che la provata situazione di il-

<sup>82</sup> Corte di Giustizia, sentenza *MEO*, cit., punto 55.

legittimità formale e sostanziale del soggetto passivo lo ponga in una situazione diversa dal contribuente corretto, è anche vero che assimilare a questa situazione il soggetto passivo il cui volume d'affari si discosti significativamente (e quanto significativamente non è dato sapere) da un ammontare determinato attraverso medie di settore (la cui esattezza e precisione non risulta certa) appare un *quid pluris*, non necessariamente coincidente con una accertata situazione di illegittimità e, quindi, non completamente rispettoso della neutralità, anche nell'ottica del principio di proporzionalità.

Ovviamente, col superamento degli Studi di Settore ad opera degli Indici Sintetici di Affidabilità, il problema si stempera, dipendendo la loro applicabilità da una scelta volontaria del soggetto passivo di migliorare il proprio profilo. È chiaro che i maggiori componenti positivi non annotati nelle scritture contabili così dichiarati, andando ad aumentare il volume di affari IVA<sup>83</sup>, non potranno essere addebitati in rivalsa ad altri operatori o al consumatore, gravando così sull'imprenditore o professionista; ma ciò, si ribadisce, rimane una scelta volontaria del soggetto passivo. Qualora, le eventuali penalizzazioni o i vincoli derivanti dal mancato adeguamento siano tali da indurre forzatamente ad esso, si potrebbe ricadere in una situazione di tensione tra l'esigenza sottesa all'adozione di questi indici (favorire la *compliance*, per prevenire l'evasione) e il principio di neutralità<sup>84</sup>.

<sup>83</sup> Art. 9-*bis*, comma 9 del d.l. 50/2017.

<sup>84</sup> Al momento sono previsti vantaggi per chi si colloca in una fascia alta di profilo, come l'esonero dal visto di conformità sulla dichiarazione annuale, l'esclusione della disciplina delle società non operative e delle società in perdita sistematica, l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt. 39, comma 1, lett. *d*), secondo periodo del d.P.R. 600/73 e 54, comma 2, secondo periodo, del d.P.R. 633/72, l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento e l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento sintetico (art. 38 del d.P.R. 600/73), a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato. Per quanto riguarda gli svantaggi, è possibile per l'Agenzia utilizzare la valutazione della posizione ai fini della formazione di liste di controllo basate su analisi del rischio di evasione, elaborate tenendo anche conto delle informazioni presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari dell'Anagrafe tributaria (art. 7, comma 6, del d.P.R. 605/73). Ai fini della definizione di tali strategie di controllo, l'Agenzia delle Entrate tiene conto di un livello di affidabilità minore o uguale alla sufficienza; mentre la collocazione nella fascia intermedia non comporta, di per sé l'attivazione di attività di controllo (circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2019). Come si vede, quindi, non si tratta di penalizzazioni tali da indurre forzatamente il soggetto all'adeguamento.

#### 2.3.4. Segue: *nelle ipotesi di sostanzializzazione di requisiti di natura solo formale*

Lo spostamento dell'ago della bilancia verso la necessità di prevenire evasioni e frodi anche a dispetto della salvaguardia del principio di neutralità appare ancora più evidente in recenti posizioni assunte dal Legislatore unionale, che rischiano di vanificare gli sforzi con i quali la giurisprudenza della Corte di Giustizia aveva confermato il principio di prevalenza della sostanza sulla forma in tema di detraibilità dell'IVA in ipotesi di violazione di norme formali, ma in presenza di un corredo probatorio solido a conferma dell'esistenza delle operazioni medesime.

In occasione della modifica dell'assetto generale dell'IVA, con la Direttiva n. 1910 del 2018 – con la quale per le operazioni B2B si è adottato, in modo definitivo, il principio di tassazione nel luogo di destinazione – è stata disposta una modifica all'art. 138 della Direttiva IVA, con la quale si è prevista l'esenzione per le operazioni intracomunitarie di cessione di beni a condizione che il cessionario agisca in uno Stato diverso da quello in cui il trasporto o la spedizione hanno inizio e che, ed è qui il problema, lo stesso sia identificato in uno Stato diverso da quello in cui le citate operazioni hanno inizio.

Il requisito formale del numero di registrazione IVA assurge, dunque, a requisito sostanziale per il godimento dell'esenzione, annullando i risultati che la Corte aveva raggiunto sul punto e che anche la giurisprudenza di legittimità costituzionale aveva fatto propri. La Corte, infatti, aveva affermato in merito, prima dell'intervento normativo in oggetto, che «nell'ambito del regime dell'inversione contabile, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi»<sup>85</sup>. Il regime del *reverse charge*,

<sup>85</sup> Così, Corte di Giustizia, sentenza *Fatorie*, cit., punto 35. In tal senso, anche, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, punti 41 e 42 per la quale: «(...) Si deve precisare che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti all'art. 17 della sesta direttiva intitolato "Origine e portata del diritto a detrazione"». «Per contro, i requisiti formali del diritto a detrarre disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo, nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione». Si noti, inoltre, che nella sentenza *Vogtländische Straßen*, cit., la Corte di Giustizia statuisce che: «benché, quindi, il numero d'identificazione IVA fornisca la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevoli il controllo delle operazioni intracomunitarie, si tratta tuttavia soltanto di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all'esenzione dall'IVA

quindi, nelle operazioni intracomunitarie deve essere riconosciuto quando sussistono i requisiti sostanziali dell'operazione anche in presenza di errori formali e ciò perché, disconoscerlo, comporterebbe la tassazione dell'operazione nel Paese di origine in capo al soggetto passivo e l'indebitabilità dell'IVA dello Stato di origine da parte del cessionario estero, con evidente violazione del principio di neutralità.

La finalità della «sostanzializzazione» di un requisito chiaramente formale è evidente: proceduralizzare il controllo delle operazioni IVA intra allo scopo di ottimizzare i controlli e contrastare quindi i fenomeni evasivi o elusivi. Ed è nella chiave della procedimentalizzazione del requisito formale che la dottrina più attenta ha giustificato questa deriva, definita non a caso «neoformalista»<sup>86</sup>, stigmatizzandone tuttavia l'allontanamento dai consolidati insegnamenti della Corte di Giustizia.

Fatto si è che questo allontanamento può implicare, nei casi di sussistenza dei requisiti sostanziali<sup>87</sup>, ma in carenza di quelli formali, un sacrificio del principio neutralità, anche questa volta dettato da esigenze di prevenzione dell'evasione e degli abusi.

### 3. *Prime conclusioni sul principio di neutralità e sulla sua cedevolezza rispetto alle esigenze di contrasto all'evasione e alla frode: esistenza di una relazione direttamente proporzionale tra gravità del comportamento del soggetto passivo e reazione dell'ordinamento*

Volendo sintetizzare quanto sinora detto, il principio di neutralità consente il corretto funzionamento dell'IVA, facendo sì che, grazie al diritto di detrazione, di cui costituisce il pilastro fondamentale, il tributo gravi

qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria (v. sentenza del 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, punto 60). Nella sentenza *Kemwater ProChemie s.r.o.*, C-154/20, del 9 dicembre 2021, al punto 31, la Corte specifica però, che il diritto alla detrazione può subire limitazioni «se la violazione dei requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali». Sul tema della rilevanza della forma, cfr. Cass., 25 novembre 2011, n. 24912; Id., 24 settembre 2015, n. 18924; Id., 4 maggio 2016, n. 8853, punto 3.1; Id., ord. 31 gennaio 2019, n. 2906 e Id., 12 maggio 2017, n. 11828 e, in dottrina, F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, p. 285 ss.

<sup>86</sup> Cfr. F. CASTAGNARI, *Neutralità dell'IVA ed operazioni intracomunitarie. Il «neoformalismo» dei recenti sviluppi normativi comunitari in parziale deregulation al substantial approach della Corte di Giustizia dell'U.E.*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2020, p. 489.

<sup>87</sup> Talvolta, tuttavia, difficili da dimostrare come nelle prestazioni di servizi intracomunitarie.

sul consumatore finale. È per tale ragione che lo stesso principio, espressione del più ampio principio di uguaglianza, non deve subire limitazioni e deve trovare applicazione per tutte le attività economiche, indipendentemente dalle loro finalità o risultati, siano esse lecite o illecite, purché in grado di incidere sul mercato concorrenziale. Le uniche importanti limitazioni che il principio di neutralità può subire derivano, come si è visto, dalla necessità di contrastare l'evasione e la frode IVA (obiettivo primario dell'Unione, *ex art. 325 TFUE*), ancorché tali limitazioni non possano andare oltre quanto necessario per perseguire i comportamenti illegittimi, diversamente violandosi il principio di proporzionalità. Si può quindi affermare che quanto più il comportamento tenuto dal soggetto passivo appare lesivo degli interessi finanziari dell'Unione, tanto più il principio di neutralità potrà essere considerato cedevole dinnanzi alle altrettanto meritevoli esigenze di contrasto all'evasione e alla frode.

L'art. 168 della Direttiva impone che il diritto alla detrazione sia limitato alle sole imposte realmente dovute (escludendosi la detrazione di imposte applicate ad operazioni non soggette o applicate in misura errata) e a prescindere, dunque, dal fatto che siano contenute in una fattura. Se si tiene conto di ciò (ancorché lo Stato italiano per certi comportamenti in buona fede abbia ammesso la detrazione dell'IVA non dovuta) la disposizione dell'art. 203 della Direttiva, che impone la debenza dell'IVA in capo a chiunque invece la indichi in una fattura, non può essere considerata una norma invalicabile, pena la violazione del principio di neutralità. Si deve, infatti, ammettere la possibilità per il cedente, a fronte dell'indetraibilità dell'IVA per il cessionario, di rettificare la fattura viziata o di ottenere il rimborso dell'IVA indebita ogni qualvolta il soggetto emittente la fattura sia in buona fede o, in ogni caso, anche in presenza di malafede, quando venga eliminato il rischio di perdita di gettito. Operando normalmente in tal maniera, cioè dal lato del cedente, viene dunque ripristinato il funzionamento del principio di neutralità, anche se per la Corte di Giustizia spetta a ciascuno Stato dettare una normativa puntuale in tema di detrazione e rimborso che non mortifichi tali principi.

Al crescere della pericolosità del comportamento del soggetto passivo per gli interessi finanziari dell'Unione, si è detto, corrisponde una minor resistenza del principio di neutralità. In caso, quindi, di comportamenti semplicemente erronei e in buona fede, il principio di proporzionalità impedisce agli Stati membri di porre, ad esempio, norme che limitino il diritto di rettifica o di rimborso al fatto che non siano iniziati controlli o svolte attività di accertamento. La buona fede deve essere intesa sempre in senso oggettivo. Quando, invero, la buona fede (soggettiva) permane, ma il com-

portamento sconfinata nella negligenza, il diritto alla rettifica non può essere negato, ma a condizione che sia eliminato, anche solo potenzialmente, il rischio di perdita di gettito. Quando il comportamento del soggetto passivo è, invece, in malafede, l'eliminazione effettiva del rischio di perdita di gettito IVA diviene imprescindibile, ancorché nel caso di operazioni in frode, laddove vi sia un cessionario in buona fede oggettiva, il diritto alla detrazione debba comunque essere fatto salvo, non potendosi evidentemente operare, dal versante del cedente, in rettifica. Ai nostri fini occorre evidenziare come la frode implichi sempre una sottrazione di gettito IVA, non essendo sufficiente che le condotte siano mirate a commettere illeciti comunque di natura fraudolenta, ma di altra indole (civili o penali).

Vi sono delle situazioni in cui difficilmente si spiega però, rispetto al principio di proporzionalità, la reazione dell'ordinamento. Ad esempio, la «sostanzializzazione» di un requisito formale come l'identificazione del cessionario intracomunitario, finisce col comprimere oltre misura il principio di neutralità, potendo la carenza di tale requisito dipendere semplicemente da un errore. Ad analoga conclusione, e nell'ottica della graduazione, si era giunti (prima della loro sostituzione con gli Indici Sintetici di Affidabilità) anche nei casi in cui il semplice scostamento rilevante dai ricavi emergenti dall'applicazione degli Studi di Settore, in assenza di malafede comprovata, giustificava il recupero IVA sui «maggiori» ricavi. Allo stesso modo, la posizione della Corte di Giustizia sulle fatture soggettivamente inesistenti, pur spiegandosi con lo sdoppiamento della posizione del soggetto cessionario in buona fede oggettiva, rispetto al cedente in malafede, mal si concilia con il principio di neutralità tutte le volte che la singola operazione oggetto del contendere – ed è la Corte ad indicare che la valutazione delle operazioni dovrà avvenire singolarmente – sia regolare e la frode sia avvenuta a monte o a valle della cessione, pur nella consapevolezza dell'anomalia da parte del cessionario. Non si può non concludere, dunque, che le esigenze di protezione degli interessi finanziari dell'Unione e di lotta all'evasione e alla frode non appaiono sufficienti, in questi casi a giustificare la compressione del principio di neutralità, risultando le soluzioni normative o giurisprudenziali adottate sproporzionate allo scopo.

#### 4. *Esame dei casi di fatture emesse in malafede e senza danno per l'erario*

È possibile ora, alla luce dell'esame del principio di neutralità e della identificata relazione tra gravità del comportamento tenuto dal soggetto passivo e reazione, dal punto di vista del medesimo princi-

pio, dell'ordinamento, affrontare i casi descritti in premessa, con la precisazione che la loro illiceità sotto il profilo penale tributario per le imposte dirette o sotto il profilo sempre di natura penale, ma non tributario, non esclude gli stessi dall'ambito di operatività dell'IVA, inserendosi le operazioni in esame in un mercato concorrenziale e non potendosi nemmeno considerare le stesse come *assolutamente* illecite (si veda *supra*, par. 2.1).

#### 4.1. *Il caso delle fatture circolari*

Il primo caso di operazioni in malafede ma, come si è detto, senza danno per il gettito IVA è quello delle fatture circolari. Un caso di tal fatta è stato esaminato dalla Corte di Giustizia su rinvio della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia<sup>88</sup>. Una società italiana di produzione e distribuzione di energia elettrica, la En.sa s.r.l. avrebbe, secondo l'Agenzia delle Entrate, acquisito fittiziamente quantitativi di energia da altra società del gruppo per poi ricederla alla stessa società a prezzi uguali. Il condizionale si impone data la circostanza, evidenziata dallo stesso Avvocato generale, che i fatti esposti dal giudice del rinvio – dai quali lo stesso evince la fittizietà delle operazioni – potrebbero non escludere la natura reale delle medesime. Infatti, se si tiene in considerazione che gli acquisti e le vendite di energia non richiedono il trasferimento materiale del bene, ma il semplice trasferimento di diritti di prelievo di corrente, le operazioni potrebbero, nel caso di specie, essere realmente avvenute, tenuto conto, anche, che i costi di trasferimento dei diritti sono esigui e quindi sopportabili senza necessità di una loro circolazione fittizia.

Qualora fossero reali, nascerebbe, secondo l'Avvocato generale, il diverso problema se sia possibile un diniego della detrazione nell'ipotesi di una condotta fraudolenta, ma legittima sotto il profilo dell'IVA, sulla quale però la Corte non era stata, in quel caso, chiamata a pronunciarsi. In una situazione come quella prospettata non si sarebbe sicuramente di fronte a un'ipotesi di frode IVA, ma di altra indole, per la quale, come si è detto in precedenza, difficilmente il principio di neutralità potrebbe essere superato se non si ravvisa un danno per il gettito del tributo.

Tornando invece al caso esaminato dalla Corte, sempre sotto il profilo fattuale, le ragioni di tali fatturazioni circolari, esplicitate dal giudice del

<sup>88</sup> Sentenza Corte Giustizia, *En.sa*, cit.



rinvio, risiederebbero nella necessità di «gonfiare» il volume dei ricavi per accedere a finanziamenti bancari<sup>89</sup>.

La fattispecie esaminata non risulta così particolare, come di primo acchito potrebbe apparire, potendosi realizzare in tutte le ipotesi in cui l'emissione di fatture fittizie intragruppo sia finalizzata ad aumentare il fatturato per esigenze diverse dal consentire l'evasione IVA. Anzi, difficilmente le fatturazioni circolari intragruppo hanno tale scopo. Oltre al caso esaminato, ove le fatture false erano finalizzate a favorire l'accesso al credito, possiamo immaginare altre situazioni dove le fatture circolari intragruppo siano mirate a consentire, ad esempio, attraverso l'aumento del fatturato del gruppo, l'accesso a provvidenze e contributi pubblici<sup>90</sup> o la partecipazione a procedure di evidenza pubblica (gare e appalti pubblici). Questa circostanza escluderebbe in radice, per le ragioni viste nei paragrafi precedenti, la frode IVA, pur potendo il comportamento tenuto integrare illeciti penali di diversa natura estranei al sistema IVA (ad esempio, ricorso abusivo al credito o falso).

Il giudice comunitario affronta il caso dapprima denegando velocemente il diritto alla detrazione sulla base del fatto che l'art. 168 della Direttiva presuppone la realtà degli acquisti, dovendo necessariamente gli stessi far parte degli elementi costitutivi del prezzo<sup>91</sup> – insegnamenti della stessa Corte di cui abbiamo già dato conto – per poi soffermarsi più a lungo sull'applicabilità della norma dell'art. 203 della Direttiva, rammentando, tuttavia, all'inizio del proprio argomentare, come l'art. 168 e l'art. 203 non si applichino, normalmente, al medesimo operatore. La precisazione mira evidentemente a giustificare maggiormente, come si vedrà, la decisione finale del caso in parola, posto che la circolarità della fatturazione fittizia rende la società accertata al contempo debitrice e creditrice dell'IVA per gli stessi importi, dovendosi porre il problema dell'applicazione contemporanea delle due norme al medesimo soggetto, ancorché in vesti diverse di acquirente e venditore. Sembra quasi, e senza voler anticipare nulla, che nei casi in cui vi sia coincidenza soggettiva, come avviene anche nel terzo caso che esamineremo, il diritto di rettifica debba essere, a maggior ragione, concesso, realizzandosi l'eventuale duplicazione del tributo su un'unica figura.

<sup>89</sup> Circostanza contestata, a detta dell'Avvocato generale, dalla Società.

<sup>90</sup> Come avveniva, per esempio, nel caso dei contributi al servizio radiotelevisivo, prima del d.P.R. 146/17 che ha eliminato dai requisiti l'ammontare dei ricavi.

<sup>91</sup> L'Avvocato generale ricorda, tra l'altro, che il diritto alla detrazione non consegue alla semplice esposizione in fattura di un'IVA da corrispondere.

La Corte, a questo punto, utilizza tutti i propri precedenti affermando che la lotta alla frode e all'evasione è un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla Direttiva, che l'art. 203 mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito, e che, per il principio di proporzionalità, le misure necessarie per arginare tale rischio non possono ledere la neutralità del tributo più di quanto necessario per raggiungere l'obiettivo; di talché, quando l'emittente dimostri la sua buona fede o di aver eliminato, in tempo utile, il rischio di cui sopra, il diritto di rettifica o di rimborso dovranno essere concessi: passaggi già esaminati e sui quali si rinvia a quanto già oggetto di commento nel testo. Qui, però, il giudice entra nello specifico, in primo luogo escludendo evidentemente la buona fede, data la fittizietà delle fatture, e in secondo luogo (punto 34), rapportando l'assenza di perdita di gettito al complesso delle operazioni di acquisto e successiva vendita tra gli stessi soggetti.

Questo risulta sicuramente un elemento di novità se si tiene conto che, nella sentenza *Optigen* (punto 47), aveva affermato che «ogni operazione deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi».

A questa stregua, o l'affermazione del caso *Optigen* deve essere contestualizzata al caso esaminato, allo scopo solo di consentire la detraibilità dell'IVA del cessionario in buona fede oggettiva – ma ciò avrebbe dovuto comportare la riferibilità anche dell'elemento soggettivo alla singola operazione, ciò che è stato già oggetto di critica da parte della dottrina<sup>92</sup> – mentre la valutazione complessiva delle operazioni sarebbe sempre possibile allo scopo di verificare l'eliminazione del rischio di perdita di gettito, oppure, la suddetta valutazione complessiva, rappresenta un mutamento generale di prospettiva nella visione della Corte, che potrebbe, a questo punto, applicata alle ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti, avvallare più coerentemente la tesi della indetraibilità dell'IVA anche per operazioni estranee alla frode perché a monte o a valle di quella viziata, ma delle quali siano comunque consapevoli gli operatori. In questa seconda evenienza verrebbe confermato, se ve ne fosse ancora la necessità, come l'obiettivo di lotta alle frodi ed evasioni finisca col soverchiare, nell'ipotesi delle fatture soggettivamente inesistenti appena citata, il principio di neutralità in misura non proporzionale agli scopi.

<sup>92</sup> Si veda *supra*, nota 75.

Qualsiasi siano, quindi, le implicazioni, nella sentenza *En.sa* la Corte sembra far propria la circostanza evidenziata dal giudice del rinvio e dall'Avvocato generale i quali, valorizzando nel complesso l'operazione di acquisto e vendita circolare, ritengono non vi sia perdita di gettito IVA per l'erario. La sentenza conclude, dunque, la prima parte affermando che i principi di neutralità e proporzionalità non ostano, nel caso di fatture fittizie circolari, all'esclusione del diritto di detrazione dell'IVA ad esse relativa e alla contemporanea applicazione dell'IVA su tali fatture in capo al cedente, purché sia concesso a quest'ultimo di rettificare il debito di imposta quando sia stato eliminato, come pare acclarato nel complesso nel caso di specie, il rischio di perdita di gettito fiscale<sup>93</sup>.

Ma la sentenza diviene ancora più interessante quando affronta il tema della possibilità di sanzionare l'indebita detrazione, in una fattispecie come quella delle fatture circolari, con una sanzione pari all'importo della detrazione operata, e, in particolare della compatibilità di una tale sanzione col principio di proporzionalità e neutralità dell'IVA. Ci si riferisce, in tale ipotesi, alla norma nazionale che, all'art. 6, comma 6, del d.lg. 471 del 1997, dispone una sanzione pari al novanta per cento della detrazione compiuta<sup>94</sup>.

La Corte, in questo caso, estende la portata del principio di neutralità anche all'ambito sanzionatorio, stabilendo che una sanzione di tale intensità, di fatto, priva di valore la facoltà di rettifica del debito di imposta sorto a norma dell'art. 203 della Direttiva perché, pur potendosi operare la rettifica in caso di assenza di danno per l'erario, un importo (pressoché) uguale a quello dell'imposta detratta potrebbe venir comunque richiesto a titolo di sanzione. È evidente, in primo luogo, quindi, come, in applicazione del criterio della *substance over form*<sup>95</sup>, il principio di neutralità debba essere rispettato nella sostanza, più che nella forma, e, in secondo luogo, come, in tal caso, anche il principio di proporzionalità possa risultare menomato se, una volta eliminato il rischio di perdita, si continuasse a chiedere il tributo rettificato sotto le mentite spoglie di una sanzione.

<sup>93</sup> Tale circostanza escluderebbe anche, in casi come quello trattato, la presenza di frode, per la definizione della quale si rinvia al par. 2.3.2.

<sup>94</sup> Fino all'entrata in vigore dell'art. 15, comma 1, lett. f), n. 5 del d.lg. n. 158 del 2015, e, per tutto il 2015, la sanzione era pari al cento per cento della detrazione. La sproporzione evidenziata dalla Corte, comunque, permane, data l'esiguità della riduzione della sanzione operata dal Legislatore prima della sentenza.

<sup>95</sup> Principio che traspare in maniera evidente anche nella sentenza *Barlis 06*, C-516/14, del 15 settembre 2016, in tema di requisiti per la detrazione.

#### 4.2. *Il caso delle fatture inesistenti in regime di reverse charge*

Il secondo caso da esaminare, attinente alle operazioni poste in essere in malafede da soggetti passivi, ma senza perdita di gettito IVA per l'erario, riguarda la fattispecie di emissione di fatture inesistenti, il cui oggetto riguarda il commercio di beni soggetti idealmente al regime del *reverse charge*. Potrebbe riguardare sia l'ipotesi di fatture oggettivamente inesistenti, sia quella di sovrapposizione, sia, infine, il caso di fatture soggettivamente inesistenti. Esaminiamo ora le prime due ipotesi. Si pensi, ad esempio, ad un rivenditore di rottami ferrosi – il quale operi in regime di inversione contabile *ex art 74*, comma 7, del d.P.R. 633/72 – che riceva e utilizzi fatture di acquisto, oggettivamente inesistenti o sovrapposizioni, di materiale ferroso, senza apposizione dell'IVA e che provveda ad integrarle con il tributo e a registrarle sia in acquisto che in vendita.

Come già evidenziato dalla Corte europea<sup>96</sup> «in caso di cessioni rientranti nel regime di inversione contabile, il rischio di perdita di entrate fiscali connesso all'esercizio del diritto al rimborso viene eliminato. Infatti, se il soggetto passivo destinatario di dette cessioni è debitore dell'IVA a monte, egli può, in linea di principio, detrarre tale imposta, di modo che nulla è dovuto all'Amministrazione tributaria».

Tuttavia, a differenza del caso esaminato dalla Corte, nel quale il giudice del rinvio ha negato l'esistenza di frodi o abusi, nel caso di specie si potrebbe obiettare che trattasi di fatture inesistenti in tutto o in parte, e che quindi il diritto di rettifica possa essere negato qualora tale diritto sia stato invocato in modo fraudolento o abusivo, costituendo la lotta all'evasione e alla frode, come si è approfondito al paragrafo 2.2, un obiettivo riconosciuto dalla Direttiva<sup>97</sup>.

Orbene, in un caso come quello ipotizzato, v'è da dubitare che si sia in presenza di una frode IVA posto che, come si è detto, nessuna sottrazione di gettito può essere avvenuta, rientrando le fatture inesistenti, comunque, nel regime di inversione contabile<sup>98</sup>. Le fatture, emesse senza applicazione dell'IVA e con la dicitura «inversione contabile», come rilevato dalla Corte stessa, vengono, infatti, dal cessionario, prima integrate

<sup>96</sup> Così sentenza *Terracult*, cit., punto 29. Si veda, inoltre, la sentenza *PORR Építési Kft.*, cit., punto 30.

<sup>97</sup> Sentenza *Altic*, C-329/18, del 3 ottobre 2019, punto 29 e *Terracult*, cit., punto 38.

<sup>98</sup> Le motivazioni che possono spingere il cessionario a tenere un tale comportamento risiedono, evidentemente, nell'illecito risparmio conseguito nel settore delle imposte dirette. Anche in questa ipotesi, l'eventuale illiceità penale del comportamento non implica la non imponibilità IVA, innestandosi in una attività operante nel mercato concorrenziale.

con l'IVA e, successivamente, registrate sia tra gli acquisti, sia tra le vendite, azzerandosi così il debito verso l'erario.

È evidente che se l'unica fattura, integrata dell'IVA e soggetta a doppia registrazione, viene ritenuta inesistente, dovrà essere espunta dalle liquidazioni IVA in entrambi i versanti, sia perché non sarebbe detraibile un'IVA relativa a una fattura falsa (si rinvia al paragrafo 2.3.2), sia perché, espungendola dal registro acquisti, solo con la sua reiezione da quello delle vendite si potrebbe escludere l'indebito arricchimento dell'erario in violazione del principio di neutralità. Per quanto la fattura sia stata sicuramente emessa in malafede, e perciò in una situazione diversa da quella esaminata nella sentenza *Terracult*, sono gli stessi principi di neutralità e proporzionalità che garantiscono dunque la sua rettificabilità, tenuto conto che il regime di inversione impedisce all'origine la perdita di gettito, condizione indispensabile per evitare, in assenza di buona fede, il diniego di rettifica.

Sulla base di queste considerazioni, la Giurisprudenza di merito italiana aveva già risolto una questione identica ritenendo che l'accertata indebitabilità dell'IVA sulle fatture ricevute in regime di inversione contabile «comporterebbe un indebito arricchimento per l'Erario»<sup>99</sup>.

La questione ha trovato, con il d.lg. n. 158/2015, una soluzione normativa che ha contemporaneamente risolto anche il problema delle sanzioni applicabili, posto che, una volta avallato l'azzeramento del debito IVA come conseguenza dell'annullamento delle registrazioni a debito e a credito, anche le sanzioni proporzionali avrebbero finito col subire la stessa sorte, risultando così impunito un comportamento comunque in malafede.

L'art. 6, comma 9-*bis* 3, del d.lg. 471 del 1997, aggiunto col d.lg. 158 citato, ha infatti confermato che, se il cessionario applica l'inversione contabile per operazioni inesistenti, in sede di accertamento devono essere espunti dalle liquidazioni sia il debito che il credito per l'IVA integrata nelle menzionate fatture. In tal caso, però, al comportamento in evidente malafede, potrà essere applicata una sanzione da un minimo del cinque ad un massimo del dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di mille euro. Escluso, dunque, il danno per l'erario, la sanzione, sempre possibile per dissuadere da comportamenti in violazione della legge IVA e, in ogni caso, pericolosi per il gettito, risulterebbe così in linea col principio di proporzionalità, che, come si è più volte detto, impone di rapportare la

<sup>99</sup> Cfr. Comm. Trib. Reg. Firenze, 12 dicembre 2012, n. 192, in Banca dati *One fiscale*, Wolters Kluwer.

sanzione alla gravità del fatto, e che impedisce di adottare contromisure che possano eccedere la necessità di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e la lotta alle frodi<sup>100</sup>. Nel caso di specie, una sanzione pari o vicina all'imposta da integrare che colpisse il soggetto passivo, in carenza di danno per il gettito, finirebbe, infatti, per mortificare di fatto il principio di neutralità e quindi di proporzionalità<sup>101</sup>.

Si è detto che la fattispecie potrebbe anche riguardare fatture soggettivamente inesistenti, come nell'ipotesi in cui il cessionario riceva realmente i beni, ma da un soggetto diverso dall'emittente le fatture in regime di inversione contabile. Evidentemente, laddove il cessionario sia in buona fede oggettiva, nulla dovrà essere espunto dalle sue liquidazioni IVA e nessuna sanzione potrà essere applicata, data la protezione accordata al cessionario dalla Corte di Giustizia conseguente allo sdoppiamento del trattamento del cedente che attua la frode da un lato, e del cessionario oggettivamente in buona fede dall'altro<sup>102</sup>. Qualora, invece, la buona fede oggettiva sia carente, troverebbe applicazione il citato art. 6, comma 9-bis 3 e, quindi, la sanzione ivi prevista.

#### 4.3. *Il caso delle importazioni sovrappuntate*

L'ultimo caso che si intende esaminare non ha trovato ancora, a quanto consta, né una soluzione in specifiche sentenze della Corte di Giustizia<sup>103</sup> (come il primo esaminato), né una soluzione normativa (come il secondo).

L'ipotesi è quella del soggetto passivo che importi realmente da un Paese non appartenente all'Unione europea dei beni, dichiarandone, ai fini doganali, un prezzo superiore al suo prezzo reale e corrispondendo, quindi, un'IVA all'importazione addirittura maggiore di quella dovuta. La motivazione di tale comportamento potrebbe risiedere nella necessità di creare costi fittizi per conseguire un illecito risparmio di imposte dirette e/o, addirittura, per creare fondi neri all'estero da utilizzarsi per altre finalità illecite.

Ai sensi dell'art. 69, d.P.R. 633/72, l'IVA sulle importazioni è commisurata principalmente al valore dei beni importati, determinato secondo

<sup>100</sup> Così, Corte di Giustizia, sentenza *G.W. Sp.zoo*, C-935/19, del 15 aprile 2021, punto 35.

<sup>101</sup> Così, sentenza Corte di Giustizia, *En.sa*, cit., punti 42 e 43.

<sup>102</sup> Si rinvia al par. 2.3.2.

<sup>103</sup> Né sembra essersi espressa la Corte di Cassazione.

le disposizioni in materia doganale. L'art. 70 del Codice Doganale dell'Unione (Reg. UE 952/2013), stabilisce che la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato e integrato secondo le disposizioni successive<sup>104</sup>. A meno di revisioni del valore, quindi, nell'ipotesi in oggetto, l'IVA che verrà calcolata e indicata nella bolletta doganale e versata in sede di importazione dallo stesso importatore (o dallo spedizioniere per suo conto) sarà esposta in eccesso.

Posto che, ai sensi degli artt. 19 e 25 del d.P.R. 633/72, l'IVA detraibile per lo stesso importatore è pari a quella indicata nella bolletta doganale, è evidente che nel caso in cui venga scoperta la sovrapposizione, l'Autorità fiscale potrebbe denegare la detrazione dell'IVA esposta in eccesso, IVA che, tuttavia, l'importatore ha già versato nelle casse erariali al momento dell'importazione. Ciò genera, evidentemente, come conseguenza il fatto che la maggiore IVA accertata rimane in carico al soggetto passivo importatore, ponendosi, quindi, il problema della possibile violazione del principio di neutralità.

È da escludere in radice che in questa situazione si sia di fronte ad una frode IVA così come definita al paragrafo 2.3.2 posto che, al di là del fatto che non vi è alterità soggettiva, non vi è sicuramente sottrazione di gettito IVA. È indubbio che, dietro un simile comportamento, vi possano essere intenzioni illecite o fraudolente come, ad esempio, la creazione di fondi neri all'estero finalizzati alla corruzione o l'evasione delle imposte dirette mediante utilizzo di documenti falsi – comportamenti che dovranno essere perseguiti nelle sedi competenti – tuttavia, nessuna sottrazione IVA si realizza nel caso di specie e, quindi, nessuna frode IVA, pur collocandosi, il comportamento esaminato, in un contesto fraudolento di altra natura<sup>105</sup>.

Se, come si è cercato di dimostrare più sopra, all'aumentare della lesività del comportamento tenuto dal soggetto passivo diminuisce il grado di inviolabilità del principio di neutralità – e ciò in un bilanciamento con

<sup>104</sup> Solo quando non sia possibile applicare il prezzo, l'art. 74 seguente indica metodi secondari di determinazione del valore. Abrogando la *first sale rule*, l'art 128, par. 1, del Reg. UE n. 2447/2015 prevede, inoltre, che «il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale».

<sup>105</sup> Si rinvia al par 2.3.2 e in particolare alla nota 62 e alla sentenza *Collée* ivi citata.

le altrettanto meritevoli esigenze di contrasto all'evasione e alla frode, da attuarsi secondo il principio di proporzionalità – nel caso di specie il principio di neutralità non dovrebbe in alcun modo cedere a tali esigenze, data l'assenza di frode e di sottrazione di gettito.

Ma quandanche si ritenesse sussistere un contesto fraudolento, si deve rammentare l'insegnamento della Corte di Giustizia, più volte richiamato in questo contributo, secondo cui, qualora venga eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, gli Stati membri non possono subordinare il diritto di rettifica della fattura alla sussistenza della buona fede. Ergo, anche in caso di frode o di abuso, se la perdita di gettito viene alla radice esclusa, il diritto alla rettifica della fattura o al rimborso della maggiore IVA versata deve essere concesso, pena la violazione del principio di neutralità. Nell'operazione prospettata è evidente che l'erario non corre alcun rischio di perdita, anzi ha già incassato dallo stesso importatore una IVA maggiore. Per cui, se l'Agenzia delle Entrate negasse la detrazione all'importatore della maggiore IVA in bolletta doganale, applicando le relative sanzioni, quantomeno la maggiore IVA versata all'Agenzia delle Dogane dovrebbe essere restituita allo stesso, essendo carente il ben che minimo rischio di perdita di gettito IVA.

D'altro canto, a conferma di quanto detto, bisogna evidenziare che, a differenza dei casi in cui vi sia una sovralfatturazione in ambito interno – dove colui che emette la falsa fattura e non assolve e/o corrisponde l'IVA è soggetto diverso dal cessionario che la utilizza – in questa fattispecie è lo stesso importatore che dichiara e versa l'IVA in dogana, da un lato, e la detrae attraverso la bolletta doganale dall'altro, ciò che esclude *ab origine* il rischio di perdita IVA.

In un caso in parte opposto a quello prospettato<sup>106</sup>, la Corte ha equiparato l'IVA all'importazione all'IVA tardivamente versata col meccanismo dell'inversione contabile. Si tratta della causa *Equoland*, riguardante il caso di una società italiana che aveva indicato, nella dichiarazione doganale, di voler destinare la merce importata ad un deposito IVA senza pagamento del tributo ai sensi dell'art 50-*bis*, comma 4, del d.l. 331/1993. Le merci venivano, a detta del giudice del rinvio, introdotte solo virtualmente e non fisicamente nel deposito IVA e venivano poi estratte dal medesimo assolvendo il tributo mediante il meccanismo dell'inversione contabile. L'Agenzia delle Dogane, ritenendo che l'immissione fisica delle merci costituisse un presupposto imprescindibile per la non applicazione dell'IVA

<sup>106</sup> Sentenza *Equoland Soc. coop. Arl*, C-272/13, del 17 luglio 2014.



all'importazione, richiedeva il pagamento della stessa maggiorata di una sanzione del trenta per cento. La Corte, pur ritenendo che sia compatibile con il regime comunitario dei depositi IVA una norma nazionale che richieda l'immissione fisica delle merci e non solo virtuale, riteneva invece incompatibile con il principio di neutralità la possibilità di richiedere da parte dell'Agenzia delle Dogane il pagamento dell'IVA sull'importazione, quando la stessa sia già stata regolarizzata col meccanismo del *reverse charge* (applicabile in uscita dal deposito) che, con la doppia registrazione dell'autofatturazione, garantisce l'assolvimento, ancorché tardivo, del tributo (in capo, questa volta, però, all'Agenzia delle Entrate).

Anche in questa ipotesi, come in quella prospettata, sono coinvolte due Agenzie distinte, benché, diversamente da quest'ultima, in questo caso il pagamento dell'IVA all'importazione non sia avvenuto, venendo l'operazione regolarizzata attraverso il meccanismo dell'inversione contabile. La sentenza, ai nostri fini, rileva, però, proprio per aver equiparato l'IVA all'importazione (di competenza dell'Agenzie delle Dogane, in Italia) a quella successivamente versata, una volta regolarizzata l'operazione attraverso il meccanismo del *reverse charge* (di competenza dell'Agenzia delle entrate). La Corte riconosce al meccanismo suddetto la capacità di escludere la perdita di gettito IVA (come si è già visto al paragrafo precedente), equiparando l'IVA così regolarizzata a quella sull'importazione e degradando la mancata immissione fisica nel deposito a mero requisito formale<sup>107</sup>.

L'equiparazione all'inversione contabile come idonea ad escludere la perdita di gettito, unitamente alla circostanza che il soggetto che versa l'IVA non dovuta in dogana e esercita il diritto di detrazione della stessa è il medesimo soggetto, dovrebbe indurre a ritenere illegittimo, come si è concluso per il caso prospettato nel precedente paragrafo, l'eventuale recupero a tassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della maggiore IVA detratta.

Qualora, in ogni caso, si ritenesse che il diritto alla detrazione dell'IVA esposta in eccesso non spetti perché non dovuta, come più volte affermato dalla Corte di Giustizia, in ogni caso, si è detto, non potrebbe essere inibito il diritto al rimborso della maggiore IVA corrisposta in Dogana, pena la violazione del principio di neutralità.

Nel caso prospettato, occorrerebbe chiedere all'Agenzia delle Dogane il rimborso dell'IVA all'importazione versata e non riconosciuta, eventualmente, in detrazione dall'Agenzia delle Entrate. Come si è detto, la circostanza che siano competenti due Agenzie diverse non potrebbe e non do-

<sup>107</sup> Punti 29 e 36 della sentenza.

vrebbe generare difficoltà nel garantire il rimborso, trattandosi dello stesso tributo<sup>108</sup>. Al limite, essendo di competenza dello Stato membro dettare le norme procedurali in tema di rimborso dell'IVA non dovuta, qualora, come nel caso italiano, vengano dettate norme diverse a seconda se si tratti di IVA ordinaria e IVA all'importazione, occorrerà verificare se tali norme siano rispettose dei principi di effettività e di neutralità.

A tal riguardo, infatti, la Corte di Giustizia ha già statuito che, in mancanza di norme comunitarie in tema di domande di rimborso IVA, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possono essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su norme di natura interna (principio di equivalenza) e non siano congegnati in modo da rendere eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)<sup>109</sup>.

Le norme in tema di competenza al rimborso dell'IVA all'importazione sono, in verità, in Italia non sufficientemente chiare.

L'art. 70 del Decreto IVA stabilisce che l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione e che si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine. Il riferimento alle controversie e alle sanzioni non riconduce con certezza il rimborso nell'alveo della normativa doganale. La dimostrazione dell'incertezza sul punto trova conferma nel fatto che, nel 2015, la stessa prassi agenziale mutava radicalmente opinione, passando dal riconoscimento della competenza in tema di rimborso dell'Agenzia delle Entrate a quella delle Dogane<sup>110</sup>.

<sup>108</sup> È oramai assodato che l'IVA all'importazione sia un tributo interno (a differenza dei dazi e) al pari dell'IVA ordinaria, e che non vi possano essere tra le due imposte gravi sproporzioni sul piano sanzionatorio, posto che lo scopo della prima è mettere sullo stesso piano, sotto il profilo dell'imposizione, i prodotti importati rispetto a quelli nazionali analoghi, e ciò nel rispetto del principio di neutralità: così Corte di Giustizia, sentenza *Rainer Drexl*, C-299/86, del 25 febbraio 1988.

<sup>109</sup> Si vedano, in tal senso, le sentenze, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, cit., punto 37; *Van der Weerd e a.*, da C-222/05 a C-225/05, del 7 giugno 2007, punto 28 e giurisprudenza ivi citata, nonché *Bensada Benallal*, C-161/15, del 17 marzo 2016, punto 24 e giurisprudenza ivi citata; *Farkas*, cit., punto 32.

<sup>110</sup> Cfr. nota n. 65037 del 4 giugno 2015 dell'Agenzia delle Dogane (in coordinamento con l'Agenzia delle Entrate e) in riforma della Nota n. 109666 del 7 ottobre 2011 della stessa Agenzia. Il coordinamento tra le due Agenzie viene espressamente riconosciuto

Ad ogni buon conto, indipendentemente dalla competenza ad operare il rimborso, la normativa applicabile è quella relativa al rimborso dei diritti doganali, soprattutto nel caso di specie, dato che, venendo applicata l'IVA sul valore rettificato delle merci in dogana (art. 69, d.P.R. 633/72), solo attraverso le norme procedurali attinenti alla revisione del valore delle stesse è possibile incidere sul valore medesimo. L'art. 91 TULD (d.P.R. 43/73) applicabile in quanto compatibile con il Reg. UE 952/2013, dispone che, se l'indebito pagamento dipende da inesatto accertamento del valore della merce, si applicano le disposizioni dell'art. 11 del d.lg. 374 del 1990, il quale, a sua volta, dispone che l'ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo – ancorché le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore, come nel caso prospettato – quando l'interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Il termine di tre anni per chiedere la revisione, e quindi il rimborso della maggiore IVA applicata in Dogana, tuttavia, è sicuramente inferiore al termine di decadenza dell'azione accertatrice a disposizione dell'Agenzia delle Entrate per il recupero a tassazione dell'IVA all'importazione detratta, e ciò, a maggior ragione, anche qualora si ritenesse che il rimborso di tale imposta debba spettare secondo le regole ordinarie, ovvero, se richiesto, entro il termine di due anni<sup>111</sup>. Sarebbe, dunque, sufficiente attendere il decorso del termine di revisione per accertare l'indetraibilità dell'IVA pagata in dogana e vanificare così il diritto al rimborso, con evidente violazione del principio di neutralità e di effettività.

In situazioni analoghe la Corte di Giustizia ha sancito, ancorché con riferimento a termini di prescrizione civilistici dell'azione di recupero dell'indebito maggiori di quelli per ottenere il rimborso dall'Autorità fiscale, che «il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebito che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per

come indispensabile per evitare duplicazioni di imposta derivanti dall'esercizio del diritto di detrazione da parte dell'importatore.

<sup>111</sup> In base all'art. 30-ter d.P.R. 633/72, qualora sia escluso il contesto fraudolento – di sicuro non sussistente nel sistema dell'IVA per quanto detto più sopra – o in base all'art. 21 del d.lg. 546/1992.

l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta Amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi»<sup>112</sup>.

In altre parole, il principio di effettività impone che il diritto al rimborso non possa venire obliterato, pena la violazione del principio di neutralità, da norme procedimentali che lo rendano di fatto impossibile, e ciò pur riconoscendo l'Unione Europea il principio di certezza del diritto. Se i termini di decadenza o prescrizione possono anche divergere, dunque, il diritto al rimborso deve essere comunque garantito e tale risultato è possibile conseguire solo facendo decorrere il termine per la richiesta di rimborso, non dal momento in cui è stato effettuato il versamento o dal quale è divenuto definitivo l'accertamento, bensì dal momento in cui l'Agenzia delle Entrate ha contestato la detrazione dell'IVA. Nel caso prospettato, quindi, non dovrebbe essere in contrasto con il principio di effettività la divergenza dei termini di revisione doganale e di rimborso da quelli di accertamento IVA, ma lo sarebbe la decorrenza dei primi dall'accertamento definitivo anziché dal momento in cui si è realizzato il presupposto della restituzione, come del resto è previsto in molteplici norme in tema di rimborso (ad esempio, l'art. 30-ter citato). Del resto, lo stesso Avvocato generale, con riferimento ad un caso di in cui era assente la buona fede (caso En.sa, già esaminato con riguardo alle cosiddette fatture circolari) ha affermato che il momento prescritto per l'esercizio del diritto di rettifica o di rimborso è quello in cui è accertata l'assenza di un rischio di perdita di gettito fiscale che potrebbe coincidere «con il momento in cui l'Amministrazione tributaria viene a conoscenza del fatto che il destinatario della fattura non ha diritto alla detrazione». Applicato al caso di specie, il *dies ad quem* non potrebbe che coincidere con la contestazione del diritto alla detrazione (ad esempio, notifica del processo verbale di contestazione o direttamente dell'avviso di accertamento). In questo modo verrebbero salvati i principi di neutralità e di effettività, pur mantenendosi termini diversi di decadenza.

<sup>112</sup> Così sentenza *Banca Antoniana Popolare Veneta*, cit.

Il caso prospettato, qualora non venga risolto, come si è ipotizzato, riconoscendo il diritto alla detrazione (che escluderebbe di per sé l'applicazione di sanzioni proporzionali), ma ammettendo solo il diritto al rimborso, lascia aperto anche il problema del *quantum* di sanzioni applicabili. È evidente che, stando agli insegnamenti della Corte già esaminati, una sanzione pari all'imposta si tradurrebbe in una surrettizia violazione del principio di neutralità. Non essendoci rischio di perdita di gettito, inoltre, una sanzione del novanta per cento dell'imposta appare sicuramente in violazione del principio di proporzionalità, al pari di quanto detto con riferimento al caso delle fatture circolari.

5. *Conclusioni in merito alle operazioni in malafede e senza danno: necessità di salvaguardia, nell'ottica della proporzionalità, del principio di neutralità, anche sotto il profilo procedimentale e sanzionatorio*

L'esame delle tre tipologie di operazioni in malafede poc'anzi esaminate porta ad escludere che le stesse siano idonee a generare una perdita di gettito IVA e, di conseguenza, una frode in tale settore, pur riguardando, le medesime, operazioni inesistenti.

Nella prima ipotesi, per effetto della valutazione unitaria delle operazioni circolari, e nella seconda, in ragione del funzionamento del meccanismo dell'inversione contabile, viene evitato alla radice il sorgere del rischio che venga riconosciuto un indebito diritto alla detrazione.

Quindi, in assenza di rischio di perdita di gettito *ab origine* e pur in assenza di buona fede, il principio di neutralità, cardine dell'intero sistema IVA, non può subire compressioni finalizzate a soddisfare le riconosciute esigenze di lotta all'evasione e alla frode, come del resto riconosciuto, nel primo caso, dalla Corte unionale e, nel secondo, dallo stesso legislatore nazionale. Se, come si è detto, il principio di neutralità non appare così granitico e la sua cedevolezza è direttamente proporzionale alla gravità dei comportamenti illeciti da perseguire, i casi esaminati si collocano sicuramente in una posizione intermedia tra quelli in cui l'IVA non dovuta dipenda da errori e quella in cui, invece, lo stesso tributo indebito sia connesso a frodi o abusi IVA. Ciò appare conforme al principio di proporzionalità.

La malafede, insita nell'inesistenza dei documenti, non è dunque sufficiente, in assenza del danno, a collocare tali operazioni nella fascia di quelle maggiormente penalizzabili sotto il profilo della neutralità, per quanto le stesse debbano essere sotto altri profili – penale o amministrativo per altri tributi (ad esempio, imposte dirette) – perseguiti e sanzionati.

Ad analoghe conclusioni deve giungersi per la terza operazione prospettata, ove non solo il danno è escluso, venendo il tributo riscosso all'importazione addirittura prima dell'esercizio del diritto alla detrazione e in misura maggiore del dovuto, ma colui che versa l'IVA in dogana è anche colui che poi la detrae. L'equiparazione alle altre operazioni e la collocabilità nella medesima fascia di rischio, dovrebbe quindi far propendere, anche in questo caso, per l'incontestabilità del diritto alla detrazione.

Quand'anche si ritenesse, al contrario, che la maggiore IVA all'importazione non possa essere detratta, il diritto al rimborso non potrebbe essere disconosciuto, pena la violazione del principio di neutralità, data l'assenza di danno per l'erario.

Non potendosi, in questo caso, quindi, sacrificare la neutralità, il rimborso dovrebbe essere concesso a partire dalla data in cui l'Agenzia tributaria disconosce la detraibilità del tributo versato all'importazione, soprattutto qualora il termine per chiedere il rimborso sia più breve del termine per accertare l'indebita detrazione.

Il principio di proporzionalità e quello di neutralità – che diversamente verrebbe surrettiziamente eluso attraverso un tributo mascherato da sanzione – dovrebbero infine escludere, in tutte le ipotesi trattate (e come effettivamente avviene per le prime due per l'operare rispettivamente delle decisioni della Corte e delle norme interne) l'applicabilità di sanzioni proporzionali all'IVA sulle stesse operazioni, essendo invece maggiormente tollerabile per l'ordinamento comunitario, in tali situazioni, che non implicano una perdita di gettito pur essendo in malafede, una sanzione contenuta, da applicarsi in misura fissa o variabile, tra un minimo e un massimo edittale.

### *Abstract*

Partendo da alcuni casi di operazioni poste in essere in malafede, ma che non possono generare danni per il gettito IVA – precisamente i casi di fatture false circolari o in *reverse charge* o ancora di sovrapproduzione in importazione – si affronta il più ampio tema del grado di inviolabilità del principio di neutralità dell'IVA. Ci si chiede se e in che misura lo stesso possa cedere ad esigenze, ugualmente tutelate dal diritto comunitario, come la lotta all'evasione e alle frodi. In un bilanciamento tra le, talvolta contrapposte, necessità, imposto dal principio di proporzionalità, si arriva a identificare anche attraverso gli insegnamenti della Corte di Giustizia, una relazione direttamente proporzionale tra la gravità del comportamento illecito tenuto dal soggetto passivo e la reazione dell'ordi-

namento attuata attraverso la negazione del diritto alla detrazione al cessionario e/o il disconoscimento del diritto di rettifica o di rimborso in capo al cedente, pur non mancando ipotesi in cui tale relazione non sembra venir rispettata.

By analyzing some cases of business transactions that despite their fraudulent nature don't cause any loss of VAT revenue, this paper addresses the issue of the strength of the principle of VAT neutrality. Shown cases will be fictitious circular sales, fictitious sales subject to the reverse charge procedure and over-billed imports. The Author wonders if the VAT neutrality principle, ensured by the European Union Law as well as other essential issues like fight tax evasion or frauds, can be put aside on their behalf. Using the principle of proportionality in order to balance the UE Law statements when set against one to another and following the assessments of the UE Court of Justice, the Author is able to identify a directly related relationship between the taxable person's fraudulent conduct and the reaction of the legal system. This reaction usually consists in the impossibility for the buyer to deduct the VAT paid to the seller and/or in the impossibility for the seller to recover the tax indicated on the invoice, but we can see that sometimes the UE Court's statements are not in compliance with this relationship.





SAMANTHA BUTTUS\*

## Spunti per una ricostruzione (non unitaria) del rimborso e del processo di rimborso\*\*

SOMMARIO: 1. Premessa metodologica e oggetto dell'indagine. – 2. Il processo di rimborso nell'evoluzione normativa. – 3. *Segue*: La disciplina vigente. – 4. L'attualità dell'originaria ricostruzione di Francesco Tesaurò in ordine al rimborso e all'efficacia della sentenza favorevole al contribuente resa in un processo di rimborso. – 5. Il rimborso dell'indebito e il rimborso del dichiarato. – 6. L'azione di condanna nei processi di rimborso del dichiarato. – 6.1. L'azione avverso il rifiuto espresso del rimborso del dichiarato. – 6.2. L'azione contro il silenzio a fronte di un'istanza di rimborso del dichiarato.

### 1. *Premessa metodologica e oggetto dell'indagine*

Il presente lavoro vuol essere occasione per proporre alcuni spunti di riflessione in ordine all'istituto del rimborso nell'imposizione diretta e per tratteggiare una (almeno parziale) ricostruzione del giudizio tributario avverso il diniego espresso opposto dall'amministrazione finanziaria alla restituzione di somme e di quello instaurato a fronte del mantenimento del silenzio da parte della stessa nonostante l'istanza del contribuente, ricostruzione che tenga conto delle diverse fattispecie che possono integrare la spettanza del rimborso, nonché delle più recenti modifiche al d.lg. n. 546/1992.

Si manterrà uno sguardo rivolto al processo amministrativo, concepito, a differenza di quello civile, ad esclusiva garanzia del soggetto ricorrente, nel quale il problema della tutela effettiva delle posizioni giuridiche soggettive pretensive ha raggiunto un grado di elaborazione tale da poter costituire valido riferimento anche negli studi aventi ad oggetto il processo tributario<sup>1</sup>.

\* Ricamatore di diritto tributario, Università di Udine.

\*\* Lo scritto è destinato agli Studi in memoria del prof. Francesco Tesaurò, in corso di pubblicazione.

<sup>1</sup> Evidenzia i profili di «arretratezza» del processo tributario rispetto a quello amministrativo, dove, invece, «il fascio delle azioni proponibili si è notevolmente allargato», F.G. SCOCA, *Brevi considerazioni sul modello del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 735 ss.

Non s'intende certo teorizzare l'eterointegrazione della disciplina del processo tributario con le norme del codice del processo amministrativo, ma si auspica che possano essere recepiti principi già consolidati nell'altro processo di impugnazione di atti riconosciuto nel nostro ordinamento<sup>2</sup> che, nonostante le innegabili specialità e specificità<sup>3</sup>, dovrebbe costituire modello e punto di riferimento per la ricostruzione degli istituti processuali tributari.

## 2. *Il processo di rimborso nell'evoluzione normativa*

Fino alla revisione delle commissioni tributarie e della disciplina del contenzioso tributario attuata con il d.P.R. n. 636/1972, per ottenere giudizialmente la restituzione di somme da parte dell'amministrazione finanziaria, il contribuente doveva necessariamente adire il giudice ordinario con un'azione di condanna<sup>4</sup>. Ma nel riformato contenzioso, almeno con riguardo ai tributi assegnati alla giurisdizione tributaria, accanto all'avviso di accertamento, all'ingiunzione, al ruolo e al provvedimento di irrogazione delle sanzioni pecuniarie, anche il rifiuto espresso di resti-

<sup>2</sup> Ammoniva F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, pp. 70-71, che «i processi tributari d'impugnazione presentano identità di caratteri con i processi amministrativi d'impugnazione di provvedimenti, sia sotto il profilo formale (entrambi sono processi "da ricorso"), sia sotto il profilo sostanziale (entrambi sono processi d'impugnazione di provvedimenti). Tutto ciò legittima l'integrazione analogica ipertestuale della disciplina del processo tributario ("processo amministrativo speciale") (...) dalle norme che disciplinano il "processo amministrativo ordinario"». Cfr., anche, L. DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in *Giur. sist. di dir. trib., Il processo tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, p. 32; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2018, p. 23-24; E. MARELLO, *Art. 1*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino-Milano, 2016, p. 13; A. CHIZZINI, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in *Giur. sist. di dir. trib., Il processo tributario*, cit., p. 23; ID., *Il codice del processo tributario nel sistema del «giusto processo»*, in C. GLENDI E A. CHIZZINI (a cura di), *Codice del processo tributario annotato*, Milano, 2016, p. 1406, per il quale, le esperienze del processo amministrativo «potrebbero costituire un adeguato modello cui giungere anche nel processo tributario mediante l'adeguato utilizzo dei corretti strumenti ermeneutici».

<sup>3</sup> Cfr. C. MAGNANI, *Alla ricerca del giudice tributario*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA e P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, II, Padova, 2019, p. 1339; ID., *Le nuove prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Jus*, 1986, p. 398.

<sup>4</sup> Sull'azione tributaria nei sistemi antecedenti alla riforma del 1972, da ultimo, A. TURCHI, *Alcune considerazioni in tema di azioni esperibili nel processo tributario*, in M. BASILAVECCHIA e A. COMELLI (a cura di), *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Milano, 2020, p. 133 ss.

tuzione della somma pagata e il silenzio dell'amministrazione a fronte di un'intimazione a provvedere del contribuente erano espressamente previsti come atti impugnabili, come provvedimenti impositivi da far annullare dal giudice tributario<sup>5</sup>: anche i processi di rimborso, dunque, venivano concepiti quali processi di impugnazione (e annullamento) di atti, in piena coerenza con la natura impugnatoria del processo che si svolgeva davanti al giudice tributario<sup>6</sup>.

Nonostante l'equiparazione normativa della struttura dei giudizi, rimaneva evidentemente diversa l'esigenza di tutela del ricorrente che agiva per ottenere il rimborso rispetto a quella di chi si opponesse ad uno degli altri atti impugnabili avanti il giudice tributario<sup>7</sup>: il mero annullamento degli effetti di un provvedimento (tale anche per *fictio iuris*) negativo del rimborso non poteva essere di per sé soddisfacente della posizione giuridica pretensiva dedotta in giudizio<sup>8</sup>. Tanto che la dottrina si interrogava

<sup>5</sup> La natura provvedimentale degli atti impugnabili è stata ampiamente teorizzata: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 196 ss.; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, *passim*; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 36 ss.; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, *passim*; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 143 ss.

<sup>6</sup> La struttura impugnatoria del processo tributario, pienamente lineare nella ricostruzione del processo operata dalla teoria costitutivista, non viene negata né dai fautori della teoria neodichiarativista (P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano 1969, p. 286 ss.; ID., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 749 ss.; ID., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 36; A. GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 33), né dalla giurisprudenza di legittimità, seppur nella declinazione del giudizio come impugnazione-merito. Da ultimo, per una ferma critica di tale «formula»: C. GLENDI, *La «speciale» specialità della giurisdizione tributaria*, in A. GUIDARA (a cura di) *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, p. 431 ss.; A. GUIDARA, *Gli «oggetti» del processo tributario*, in *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, cit., p. 439 ss.

<sup>7</sup> Quando venga impugnato un provvedimento impositivo o attuativo, la posizione giuridica soggettiva dedotta in giudizio è meramente oppositiva: il bisogno di tutela del ricorrente mira esclusivamente ad ottenere la rimozione degli effetti dell'atto impugnato (in quanto illegittimo). Nelle azioni aventi ad oggetto un atto da annullare (costitutivo di effetti che variano a seconda del potere esercitato), il ricorrente non ha interesse ad alcun accertamento, salvo quello strumentale all'accoglimento della sua domanda di annullamento: l'effettività della tutela richiesta non implica, cioè, alcun accertamento (nel senso di cui all'art. 2909 c.c.).

<sup>8</sup> F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 264: «l'interesse sostanziale trova soddisfazione integrale solo ad opera d'un comportamento dell'amministrazione successivo alla pronuncia che, in ottemperanza di questa, dia vita al provvedimento positivo atteso ed illegittimamente rifiutato».

se, per i tributi assegnati alla giurisdizione tributaria, accanto all'azione costitutiva di annullamento garantita davanti al giudice speciale, il quale non poteva emanare sentenze dichiarative e di condanna, fosse comunque configurabile un'azione di ripetizione dell'indebito davanti al giudice ordinario<sup>9</sup>.

La nuova disciplina del processo di rimborso era monca della fase esecutiva, ma ciò non ha impedito alla più attenta dottrina di intuire da subito la soluzione che avrebbe trovato un concreto riconoscimento, dapprima in sede giurisprudenziale<sup>10</sup> e poi nella successiva riforma del processo tributario degli anni novanta: analogamente alla sentenza del giudice amministrativo bisognosa di esecuzione, anche la pronuncia del giudice tributario di annullamento del rifiuto doveva potersi eseguire avanti al giudice (allora, amministrativo) dell'ottemperanza<sup>11</sup>.

L'individuazione di un'efficacia «obbligatoria», conformativa, della sentenza di annullamento emanata in un processo di rimborso e la concezione del giudizio di ottemperanza come quello più consono a realizzare gli effetti di una pronuncia costitutiva dell'annullamento di un provvedimento che impone un nuovo agire amministrativo conforme al *dictum* giudiziale, anticipavano di quarant'anni l'espressa consacrazione normativa del giudizio di ottemperanza quale unica modalità di esecuzione della sentenza tributaria, realizzata solo nel 2015, con la novella al d.lg. n. 546/1992.

In un primo tempo, la c.d. «mini riforma» del d.P.R. n. 636/1972, attuata con il d.P.R. n. 739/1981, è andata in una diversa direzione, non solo perché ha negato la natura di provvedimento al silenzio dell'amministrazione, diventato mero presupposto processuale di un'azione giudiziale giocoforza accertativa, ma perché all'art. 20 ha espressamente previsto la possibilità per il giudice tributario di pronunciare (in via accessoria) la

<sup>9</sup> *Ivi*, p. 267 ss., spec. p. 291, ove individuava un'azione ordinaria «concorrente» di accertamento del diritto al rimborso e di condanna dell'amministrazione-*accipiens*, nelle ipotesi in cui l'annullamento dell'atto impositivo fosse stato pronunciato «e tutte le volte che la ripetizione sia rivolta a somme corrisposte per estinguere una presunta obbligazione tributaria da legge o comunque corrisposte senza previa imposizione».

<sup>10</sup> Cons. St., n. 740/1990; Cons. St., Ad. Plen., n. 11/1990; ma, già TAR Sicilia, Sez. Catania, n. 1445/1984; TAR Puglia, Sez. Bari, n. 801/1987.

<sup>11</sup> In un primo tempo, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 265, n. 9, ove, considera «la sentenza come fatto costitutivo dell'obbligo dell'amministrazione di ottemperarvi». Un più esplicito riferimento alle modalità di esecuzione degli effetti della sentenza tributaria, si rinviene in *Id.*, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 138: «come la giurisprudenza ha esteso il giudizio di ottemperanza all'attuazione del giudicato amministrativo, così, per le medesime ragioni, può profilarsene un'estensione alle decisioni del giudice tributario».

condanna dell'amministrazione (alla restituzione di somme)<sup>12</sup>, con sentenza che, una volta passata in giudicato, ai sensi dell'art. 38, poteva essere rilasciata in forma esecutiva e, dunque, essere titolo per l'esecuzione forzata ordinaria<sup>13</sup>.

A dispetto del dettato normativo, con condivisibile lettura, autorevole dottrina ha continuato a negare l'ammissibilità davanti alle commissioni tributarie di un'autonoma azione di condanna, sostenendo si trattasse esclusivamente del riconoscimento di un effetto rinforzato della sentenza di annullamento, necessario ogni qualvolta la stessa non fosse autoesecutiva e implicasse lo svolgimento di ulteriori attività amministrative per ottenerne la compiuta realizzazione<sup>14</sup>.

Tuttavia, l'inedita possibilità della spedizione della decisione in forma esecutiva cui si affiancava la previsione di un giudizio tributario di cognizione che poteva venir instaurato a prescindere dall'impugnazione di un atto, ha portato la maggioranza della dottrina a ritenere che, in ogni caso, il processo di rimborso fosse un giudizio di accertamento di un credito – eventualmente preceduto dall'annullamento dell'atto, se fosse stato impugnato un provvedimento di rifiuto espresso – volto alla condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento delle somme previamente chieste a rimborso; la condanna si sarebbe dovuta eseguire in base alle norme del codice di procedura civile<sup>15</sup>.

Comunque, anche in considerazione delle innegabili difficoltà correlate all'esecuzione coattiva della sentenza definitiva in sede ordinaria<sup>16</sup>, la

<sup>12</sup> Volendo riconoscere tutela esecutiva al contribuente vittorioso in base alle norme del codice di procedura civile, necessariamente la condanna avrebbe dovuto essere ad un dare e non ad un fare, stante il divieto di cui all'art. 4, L. n. 2248/1865, all. E, che impedisce al giudice ordinario (dell'esecuzione) di ingerirsi negli ambiti riservati all'azione della pubblica amministrazione.

<sup>13</sup> Cfr. F. TESAURO, *La natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 5.

<sup>14</sup> S. MUSCARÀ, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p. 1157; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 714 ss.; ID., «L'oggetto del processo tributario» trent'anni dopo, in *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., p. 364-365; da ultimo ID., *La «speciale» specialità della giurisdizione tributaria*, cit., p. 433.

<sup>15</sup> Per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 1987, p. 292.

<sup>16</sup> F. TESAURO, *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 103 ss.; C. GLENDI, *Brevi note sugli ultimi progetti di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, p. 1217 ss.; S. MUSCARÀ, *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborsi di imposte*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 180 ss.

giurisprudenza amministrativa, come già accennato *supra*<sup>17</sup>, ha cominciato a sostenere l'esperibilità del giudizio di ottemperanza (all'epoca ammissibile solo davanti al giudice amministrativo) anche nei riguardi della sentenza tributaria che riconosceva la spettanza del rimborso, rendendo viepiù evidenti le carenze derivanti dalla mancanza di un'autonoma azione esecutiva esercitabile davanti alle Commissioni tributarie.

Pur provvidamente introducendo il giudizio di ottemperanza avanti il giudice tributario e attribuendo allo stesso anche la funzione giurisdizionale esecutiva, la riforma operata con il d.lg. n. 546/1992, all'art. 69, ha tuttavia confermato la possibilità per il ricorrente vittorioso di ottenere la spedizione in forma esecutiva a norma dell'art. 475 c.p.c. della sentenza di condanna (alla restituzione di somme) passata in giudicato, legittimandolo ancora all'esecuzione forzata disciplinata dallo stesso codice.

La compresenza di due azioni esecutive (appartenenti a due diverse giurisdizioni) ha convinto la dottrina della loro alternatività: l'*incipit* dell'art. 70, d.lg. n. 546/1992, ove si faceva «salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo», veniva prevalentemente interpretato come possibilità di libera scelta tra una e l'altra modalità esecutiva. Ciononostante, l'accesso al giudizio di ottemperanza doveva ritenersi ammissibile pur in assenza di una espressa pronuncia di condanna, quando dalla sentenza potessero farsi derivare obblighi di adempimento (ovvero di astensione) in capo all'amministrazione soccombente<sup>18</sup>.

### 3. Segue: *La disciplina vigente*

L'ultimo intervento sul d.lg. n. 546/1992 ha consentito di superare diverse criticità connesse ai processi di rimborso.

Pur senza eliminarlo completamente, è stato sensibilmente arginato un evidente *vulnus* al giusto processo<sup>19</sup>: infatti, nonostante la riforma dei

<sup>17</sup> Si rinvia alla nota 10.

<sup>18</sup> Sia consentito rinviare a S. BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario*, *Studi introduttivi*, Roma, 2010, p. 188 ss. Del resto, il giudizio di ottemperanza nasce per garantire l'esecuzione delle sentenze costitutive di annullamento, non già di quelle di condanna: R. VILLATA, *L'esecuzione delle decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 1971, *passim*.

<sup>19</sup> P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, Relazione svolta al Convegno di Studio «Le ragioni del diritto tributario in Europa», Bologna 26-27 settembre 2003, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 25-26.

primi anni Novanta avesse garantito due azioni esecutive, entrambe si potevano instaurare esclusivamente a fronte di una pronuncia passata in giudicato, mentre l'amministrazione era (ed è) legittimata all'esecuzione forzata tributaria dei suoi atti anche in pendenza di giudizio, con gli unici limiti imposti dalla disciplina della c.d. riscossione frazionata<sup>19bis</sup>.

Con il nuovo art. 67-*bis* si è innanzi tutto disposto in via generale che le sentenze emesse dalle commissioni tributarie siano esecutive secondo quanto previsto dal capo IV, costituito dagli articoli 68, 69 e 70<sup>20</sup>.

Ancorché l'art. 67-*bis* ricomprenda indistintamente tutte le sentenze tributarie, a ben vedere la norma riguarda a rigore esclusivamente le sentenze favorevoli al ricorrente sia che annullino atti lesivi di interessi oppositivi, sia che riconoscano interessi pretensivi, le uniche, cioè, che possano divenire oggetto del giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70<sup>21</sup>, mentre le sentenze sfavorevoli, pur considerate nell'art. 68, non possono essere oggetto di esecuzione posto che, in caso di rigetto del ricorso, sarà sempre il provvedimento amministrativo a produrre i propri effetti, anche esecutivi<sup>22</sup>.

<sup>19bis</sup> Con ord. n. 316/2008 (pubblicata in *Riv. giur. trib.*, 2008, p. 947 ss., con nota di F. RANDAZZO, *Esclusa la disparità tra contribuente e Fisco nell'esecuzione delle sentenze tributarie. Le ragioni di condivisione dell'orientamento della Corte costituzionale*), la Corte Costituzionale aveva ritenuto manifestamente inammissibili le questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 70, d.lg. n. 546/1992, nella parte in cui non consentiva al contribuente vittorioso in primo grado di richiedere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza non passata in giudicato emessa dalla commissione tributaria provinciale, ritenendo, tra l'altro, che la tutela del creditore mediante giudizio di ottemperanza di una sentenza non passata in giudicato e non provvisoriamente esecutiva certamente non fosse coesenziale alla tutela giudiziale dei diritti ed interessi legittimi e non fosse, pertanto, imposta dalla Costituzione. Cfr. G. TABET, *La difficile strada della esecuzione delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 105 ss.

<sup>20</sup> Sull'infelice collocazione dell'art. 67-*bis* a chiusura del Capo III: F. TESAURO, *Art. 67-bis*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., p. 991; F. RANDAZZO, *Art. 67-bis*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Cedam, Milano, 2017, p. 908; S. SAMMARTINO, *L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 200; M. BUSICO, *Gli aspetti problematici della normativa sull'esecuzione delle sentenze tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2522.

<sup>21</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., n. 4170/2018.

<sup>22</sup> Da ultimo, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, p. 109: «È portato infatti ad esecuzione l'avviso di accertamento impugnato, se è esecutivo, o il ruolo, se l'avviso è iscritto a ruolo (accertamento non esecutivo). Nessuna norma prevede che sia eseguita o iscritta a ruolo la sentenza». Nettamente contraria la giurisprudenza costante, secondo cui la riscossione di un credito tributario fondato su una sentenza passata in giudicato non soggiace più ai termini di decadenza previsti per l'esecuzione degli atti

Nell'art. 68, comma 2, confermando il c.d. effetto restitutorio della sentenza di annullamento anche non definitiva, se ne è garantita al contribuente l'immediata eseguibilità avanti al giudice dell'ottemperanza decorsi novanta giorni dalla notificazione della sentenza: riparando al precedente silenzio normativo, si è così espressamente individuato il rimedio alla riluttanza dell'amministrazione finanziaria a rimborsare prontamente d'ufficio le somme riscosse provvisoriamente in pendenza di giudizio<sup>23</sup>.

Con riferimento alle sentenze che riconoscono la posizione giuridica pretensiva azionata dal ricorrente, l'art. 69 ne ha parimenti prevista l'immediata esecutività<sup>24</sup>, disciplinando la possibilità per il contribuente che anche in tali casi non ottenga il pagamento (o l'esecuzione) entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza (ovvero dalla presentazione della garanzia disciplinata dal precedente comma 2 dello stesso articolo), di adire il giudice dell'ottemperanza, a prescindere dal passaggio in giudicato.

Pertanto, le novità introdotte nel 2015 vanno accolte con favore, anche in considerazione del fatto che, generalmente, nel nostro ordinamento le sentenze sono immediatamente esecutive, non giustificandosi, dunque, la diversità di disciplina della sentenza tributaria se non come irragionevole *favor* per l'amministrazione. Tant'è che appare dissonante aver mantenuto nell'art. 70 il riferimento al «passaggio in giudicato» che, per quanto di interesse in questa sede e salvo non voler ricorrere a «qualche contorsio-

amministrativi, ma al termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c., in quanto il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto e diventa la sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha valutato la legittimità (*ex multis*, Cass., Sez. trib., n. 16495/2020). A ben vedere, però, l'unica statuizione giudiziale favorevole all'amministrazione finanziaria che richiederebbe esecuzione giudiziale è la condanna del contribuente alla rifusione delle spese di lite, indubbiamente di condanna al pagamento di somme, statuizione che, espressamente, ai sensi dell'art. 15, comma 2-*sexies*, ultimo periodo, d.lg. n. 546/1992, viene eseguita in via amministrativa mediante iscrizione a ruolo, seppur – in virtù di una disposizione che, come sottolineato nella stessa Relazione illustrativa allo Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contezioso tributario del 26/06/2015, è di favore per il contribuente – solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

<sup>23</sup> Cfr. F. RANDAZZO, *Annullamento dell'accertamento con sentenza non ancora passata in giudicato ed «effetti ripristinatori»*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 923 ss.

<sup>24</sup> Secondo C. GLENDI, in C. GLENDI, C. CONSOLO E A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, p. 280, anche le «sentenze emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali», sarebbero da inquadrare «nella categoria delle pronunce costitutive caratterizzate da una particolare intensità sul versante attuativo, perciò anche qualificabili come pronunce di “condanna”, anche in mancanza di una vera e propria “azione” di condanna, che in realtà difetta».



nismo interpretativo» che aggiri l'infelice dettato normativo<sup>25</sup>, crea un'evidente disparità di trattamento tra le sentenze favorevoli al contribuente emanate nei processi di rimborso che contengano un'espressa pronuncia di condanna e quelle prive di una tale statuizione, "costringendo" così il ricorrente a opportunamente formulare la propria domanda in giudizio per garantirsi l'immediata esecutività della sentenza.

Ciononostante, la scelta univoca a favore del giudizio di ottemperanza consente sicuramente di ritenere definitivamente non necessaria la richiesta di una condanna dell'amministrazione da parte del ricorrente, tanto meno di una condanna al pagamento di somme: come si chiarirà meglio in seguito, anche in considerazione della vincolatezza dell'agire amministrativo, l'accertamento della sussistenza dei fatti costitutivi la pretesa del contribuente e la perdurante riluttanza dell'amministrazione nell'emanare l'ordinativo di pagamento sono requisiti sufficienti per l'efficace esperimento dell'azione esecutiva tributaria (pur dopo il passaggio in giudicato), ove far valere l'effetto conformativo della sentenza (costitutiva o accertativa che sia).

A fronte dell'abrogazione dell'originario art. 69, non essendo più previsto il rilascio in forma esecutiva della sentenza di condanna, deducibile dalla eliminazione di ogni riferimento all'art. 475 c.p.c., l'unica azione esecutiva ammessa ora nei confronti della sentenza tributaria è inequivocabilmente il giudizio di ottemperanza avanti allo stesso giudice.

Parte della dottrina ha criticato tale scelta, interpretata come una *deminutio* di tutela giurisdizionale sospetta di illegittimità costituzionale<sup>26</sup>, ma si ritiene che la modifica legislativa possa essere apprezzata<sup>27</sup>, sia perché ha realizzato l'esclusività della giurisdizione tributaria anche con riferimento alla funzione esecutiva, sia in quanto indicativa di una più chiara qualificazione dell'oggetto di alcuni processi di rimborso e dell'eventuale

<sup>25</sup> Cfr. C. GLENDI, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, cit., p. 279, per il quale gli artt. 68, comma 2, ultima parte e 69, comma 5, detterebbero specificamente altre regole *quoad competentiam* rispetto all'art. 70, cui dovrebbe invece riconoscersi portata generale quanto alla regolamentazione delle forme di ingresso al giudizio di ottemperanza in generale.

<sup>26</sup> C. GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo Schema di decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2467 ss. Non pare equivocabile la scelta normativa per l'esclusività del giudizio di ottemperanza, scelta che rende inammissibile un'eterointegrazione delle norme del processo tributario ex art. 1, comma 2, d.lg. n. 546/1992.

<sup>27</sup> Favorevole all'abolizione di quello che definisce «inutile (perché solo teorico) strumento dell'esecuzione forzata ordinaria», già G. TABET, *La difficile strada della esecuzione*, cit., p. 109.

azione di condanna proponibile in questi giudizi, come si avrà modo di osservare nel prosieguo<sup>28</sup>.

In coerenza con il riconoscimento dell'immediata esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente è stata assegnata all'amministrazione soccombente azione cautelare nei gradi successivi al primo, ammettendosi, in presenza dei ben noti requisiti, la sospensione degli effetti esecutivi della sentenza, con conseguente inibizione del giudizio di ottemperanza<sup>29</sup>.

La novella legislativa ha invece lasciato inalterata la disciplina dell'avvio dei processi di rimborso che, dal 1981, devono essere proposti sempre entro sessanta giorni dalla notifica di un provvedimento espresso di rifiuto, ovvero, trascorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza amministrativa ed entro il termine prescrizione del diritto.

#### 4. *L'attualità dell'originaria ricostruzione di Francesco Tesauro in ordine al rimborso e all'efficacia della sentenza favorevole al contribuente resa in un processo di rimborso*

La riferita odierna centralità del giudizio di ottemperanza nella fase *lato sensu* esecutiva delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente rende assolutamente attuali molte delle intuizioni che Francesco Tesauro espresse già nella sua prima monografia, nella quale, seppur in un sistema parzialmente diverso, ricostruì compiutamente il rimborso e il processo di rimborso.

In estrema sintesi, Tesauro distingueva «tra versamento eccessivo per errore di dichiarazione, e versamento eccessivo per errore nella liquidazione dell'imposta da versare» e, in entrambi i casi, coerentemente alla teorizzazione dell'obbligazione tributaria come fattispecie complessa, «comprensiva del presupposto dell'imposta e della dichiarazione»<sup>30</sup>, individuava la sussistenza di un indebito, che poteva, quindi, verificarsi in

<sup>28</sup> In quest'ottica, si consideri sin d'ora che l'art. 115, comma 2 c.p.a. espressamente prevede che «i provvedimenti emessi dal giudice amministrativo che dispongono il pagamento di somme di denaro costituiscono titolo anche per l'esecuzione nelle forme disciplinate dal Libro III del codice di procedura civile e per l'iscrizione di ipoteca».

<sup>29</sup> Sulla tutela cautelare nei gradi successivi al primo, L. SALVINI, *La sospensione dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione dell'atto impugnato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 188 ss.; A. TURCHI, *Art. 52*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., 2016, p. 753 ss.; A. MARCHESELLI, *Art. 62-bis*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., 2016, p. 938 ss.; S. DALLA BONTÀ, *Art. 52*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 752 ss.; ID., *Art. 62-bis*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., p. 874 ss.

<sup>30</sup> F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 108.

considerazione di due diverse fattispecie: «in un caso termine di paragone per giudicare se vi è indebitato è l'obbligazione tributaria, nel secondo l'obbligo di versamento. Da entrambi sorge il diritto al rimborso»<sup>31</sup>. Solo nel secondo caso la domanda di rimborso era sottoposta al termine decadenziale, rilevando nel primo il termine prescrizionale ordinario.

Pertanto, nel caso di errori commessi in sede di dichiarazione, il contribuente avrebbe avuto comunque l'obbligo di versare l'imposta dichiarata, avendo integrato la fattispecie della riscossione, ma, in assenza del presupposto, si sarebbe trattato di somme non dovute e, quindi, fondatamente oggetto di un'istanza di rimborso, per la mancata integrazione della (diversa) fattispecie dell'imposizione<sup>32</sup>.

In entrambi i casi, però, l'istanza del contribuente era volta ad ottenere un provvedimento di rimborso (nelle imposte dirette, l'ordinativo di pagamento<sup>33</sup>, tutt'ora previsto nell'art. 38, d.P.R. n. 600/1973), «situato nella fase esecutiva del rapporto di rimborso», dal quale risultava «in via implicita» l'accoglimento della domanda<sup>34</sup>.

La procedimentalizzazione del diritto importava l'obbligo dell'amministrazione di provvedere e il rigetto dell'istanza doveva «essere qualificato, dal punto di vista formale, non tanto come rifiuto d'adempimento ma come rifiuto d'un provvedimento (quello di rimborso)»<sup>35</sup>; d'altronde, il rifiuto non necessariamente si collegava ad un'istanza, dovendo l'amministrazione agire anche d'ufficio, e, comunque, la richiesta del contribuente aveva, «formalmente, per oggetto non l'adempimento dell'obbligazione di rimborso ma il provvedimento di rimborso»<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> *Ivi*, p. 191.

<sup>32</sup> Si distingueva, così, tra inesistenza dell'obbligo di versamento, che dava origine ad un indebito oggettivo e inesistenza dell'obbligazione tributaria, che configurava un indebito tributario: F. TESAURO, *Ancora sul rimborso dell'ILOR versata in tesoreria e sulla distinzione tra obbligo di versamento ed obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 1814 ss.; G. TABET, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 453 ss.

<sup>33</sup> Cfr. B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in G. SANTANIELLO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo*, Padova, 1993, p. 133, che riconduce l'ordinativo di pagamento alla categoria degli ordini, provvedimenti espressione della potestà ordinatoria dell'amministrazione, manifestazioni di volontà con indubbia rilevanza esterna.

<sup>34</sup> F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 222.

<sup>35</sup> *Ivi*, p. 226: «il provvedimento positivo non è creativo dell'obbligazione di rimborso; eppure non ci sembra che da ciò deve essere dedotto che oggetto del rifiuto è la prestazione e non già il provvedimento di rimborso. Se gli esiti (alternativi) del procedimento sono il rimborso o il rifiuto, quest'ultimo è un provvedimento per ciò solo che ha per oggetto una volontà negativa riferibile ad un atto, ed è indifferente il fatto che l'atto rifiutato sia un atto costitutivo di un rapporto od un atto d'adempimento o altra specie di atto amministrativo».

<sup>36</sup> *Ivi*, p. 225.

Nel sistema dell'originario d.P.R. n. 636/1972, dunque, il rifiuto espresso era un provvedimento di diniego che, pur estinguendo l'obbligo di pronuncia dell'amministrazione, precludeva la restituzione dell'indebito e forniva un titolo alla stessa per la ritenzione delle somme (non dovute): da lì la necessità di un suo annullamento in sede giudiziale<sup>37</sup>.

La sentenza favorevole al contribuente era però bisognosa di esecuzione: dopo l'annullamento del diniego, il contribuente continuava a «pretendere» il provvedimento illegittimamente negato dall'amministrazione e il suo interesse sostanziale trovava soddisfazione integrale solo ad opera di un (ulteriore) comportamento successivo alla pronuncia, in una nuova riedizione del potere.

Ora, nonostante in quel sistema, «il giudice tributario speciale è fondamentalmente un giudice che annulla atti, non un giudice che accerta rapporti», tuttavia, «ciò è da intendersi non nel senso che il giudice tributario non possa conoscere affatto dei rapporti, ma che ne può conoscere solo in via incidentale, quale premessa logico-giuridica d'una statuizione di tipo costitutivo su un atto dell'amministrazione»<sup>38</sup>.

Così, nel giudizio di impugnazione avverso il rifiuto di rimborso, nei limiti dei motivi di ricorso, il giudice annullava l'atto «sulla base della constatazione che il ricorrente ha diritto al rimborso», in tal modo dando «l'indicazione dell'unico senso e dell'unico contenuto che può assumere il nuovo necessario esercizio del dovere di pronuncia: sicché il dovere di emettere il provvedimento di rimborso si pone per l'amministrazione non soltanto come riflesso del rapporto sostanziale, ma come dovere legale di ottemperanza al giudicato di annullamento»<sup>39</sup>. Se la sentenza che avesse annullato l'atto per motivi puramente formali, ne ammetteva una riedizione previa emenda dei vizi, l'annullamento giudiziale per motivi sostanziali, a fronte di una funzione vincolata, consentiva all'efficacia ordinatoria<sup>40</sup> della sentenza di esplicitarsi compiutamente in sede di ottemperanza nell'ipotesi in cui l'amministrazione si fosse ostinata a non emanare il dovuto provvedimento di rimborso.

<sup>37</sup> Successivamente, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, cit., p. 226, affermerà che «il diniego di rimborso, se interviene su un diritto di rimborso sussistente, lo estingue». Secondo C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 327, il diniego provoca la «non restituibilità del versato».

<sup>38</sup> F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 263.

<sup>39</sup> *Ivi*, p. 265.

<sup>40</sup> *Ibidem*, ove il riferimento è agli effetti legali della sentenza come fatto, tra cui l'obbligo dell'amministrazione di ottemperarvi: «accanto all'effetto dichiarativo, coperto dall'autorità di cosa giudicata, che la sentenza produce come atto» si dovevano riconoscere «degli effetti ulteriori che si ricollegano *ex lege* alla sentenza come fatto».

Invero, ancora oggi può ripetersi che, stante la natura vincolata dell'attività, l'amministrazione ha il «dovere legale di ottemperanza al giudicato di annullamento» fondato su vizi sostanziali del provvedimento tributario impugnato<sup>41</sup>.

Con riguardo al silenzio, il legislatore ne aveva ammessa l'impugnabilità «entro sessanta giorni (...) dalla scadenza dei novanta giorni», consentendo la sua qualificazione come provvedimento<sup>42</sup> e legittimando ad estendere al giudizio avverso il silenzio la ricostruzione concepita con riguardo al provvedimento espresso di diniego.

Pertanto, nella teorica di Francesco Tesaurò, il rimborso era sempre giustificato da un indebito, ma la procedimentalizzazione imponeva al contribuente di agire in via amministrativa per ottenere un provvedimento di rimborso. L'eventuale provvedimento negativo (tale anche per *factio iuris*) doveva venir giudizialmente annullato tramite l'esercizio di un'azione costitutiva e la sentenza favorevole al ricorrente si sarebbe potuta ottemperare coattivamente.

Una siffatta ineccepibile ricostruzione in ordine alle azioni esperibili nei processi di rimborso e alla tutela esecutiva da riconoscere al ricorrente vittorioso<sup>43</sup>, dallo stesso Tesaurò è stata ritenuta superata dalla successiva disciplina del processo tributario. Invero, dal 1981, il legislatore ha previsto una diversa modalità di accesso alla giustizia a fronte del silen-

<sup>41</sup> Cfr. F. TESAURÒ, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 134 ss., spec. p. 138, ove la decisione emessa dalle commissioni in accoglimento dell'azione di rimborso (proposta sia avverso il rifiuto espresso che in ipotesi di silenzio), viene qualificata come «sentenza che, accertato il credito, ordina il rimborso: come decisione ordinatoria, insomma. E come la giurisprudenza ha esteso il giudizio di ottemperanza all'attuazione del giudicato amministrativo, così per le medesime ragioni può profilarsene una estensione alle decisioni del giudice tributario».

<sup>42</sup> F. TESAURÒ, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 231: «un atto, va soggiunto, la cui forma è particolarissima perché è data dall'inerzia dell'amministrazione protratta per un determinato periodo di tempo e qualificata da particolari presupposti (istanza di rimborso, intimazione a provvedere, obbligo di pronuncia ecc.)».

<sup>43</sup> Ad onor del vero, già in parte rimeditata in F. TESAURÒ, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 134 ss., «come accade a coloro che, affrontato ed esposto una prima volta il loro pensiero, non se ne acquietano e continuano a farne l'oggetto di rinnovate ricerche; dando prova, in tal modo, di aspirare sinceramente a raggiungere il massimo possibile grado di conoscenza sul tema indagato, senza accontentarsi di livelli intermedi; dimostrando di essere, cioè, veri scienziati, ricercatori appassionati»: le parole sono prese in prestito da F.G. SCOCA, *Le situazioni giuridiche soggettive nel pensiero di Antonio Romano Tassone*, in *Dir. amm.*, 2014, p. 437, che così si esprimeva nei confronti di Antonio Romano Tassone.

zio, convincendo<sup>44</sup> della sua qualificazione come comportamento, come pura e semplice manifestazione di non voler adempiere, che non necessitasse la proposizione di un'azione costitutiva di annullamento<sup>45</sup>; inoltre, ha implicitamente riconosciuto (peraltro considerando il solo il profilo esecutivo, senza minimamente occuparsi della proposizione della domanda in giudizio) la possibilità per il giudice di pronunciare la condanna dell'amministrazione al rimborso, condanna che, una volta definitiva, almeno fino al 2015, poteva essere spedita in forma esecutiva e, quindi, spesa come titolo per agire *in executivis* secondo le norme del codice di procedura civile.

Come si è già ricordato *supra*, una siffatta disciplina ha portato la prevalente dottrina a ricostruire il processo di rimborso come un giudizio (anche) di condanna dell'amministrazione finanziaria al pagamento delle somme indebitamente percepite, preceduto da un accertamento del credito<sup>46</sup>, a sua volta eventualmente preceduto dall'annullamento del rifiuto

<sup>44</sup> Anticipandone in qualche modo, la successiva ricostruzione, cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 263: «se il rifiuto fosse concepito come un mero atto, pura e semplice manifestazione della volontà di non voler adempiere, la domanda giudizialmente proponibile in reazione a codesto atto non potrebbe essere concepita se non come azione di accertamento mero del rapporto di rimborso e azione di condanna. Sarebbe impossibile raffigurarsi l'azione come d'impugnazione, perché ne difetterebbe il presupposto essenziale: il provvedimento da impugnare, cioè».

<sup>45</sup> Già F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 136 nota 7, dopo aver stigmatizzato l'artificio del «silenzio-atto», chiosa: «per dire che, in presenza di rifiuto, chi pretende il rimborso può adire il giudice, non c'era bisogno di dire che il rifiuto si considera imposizione; bastava dire che il rifiuto è impugnabile». Cfr., oggi, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 105, nota 41: «dove però l'accesso al giudizio è espressamente previsto anche in caso di silenzio, l'equiparazione del silenzio ad un provvedimento è un artificio inutile»; già, G. TABET, *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 767.

Anche F. PAPARELLA, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Milano, 2013, p. 886, che pur rilevando come «il sistema attuale dettato dall'art. 19 del d.lg. n. 546/1992 indubbiamente fornisce validi spunti favorevoli alla tesi che attribuisce al silenzio dell'amministrazione valore provvedimentoale se non altro perché ... il rifiuto espresso o tacito è incluso tra gli atti autonomamente impugnabili», conclude preferendo «la tesi, ormai prevalente, secondo la quale la formazione del silenzio non costituisce un atto tacito impugnabile bensì un presupposto processuale per la proposizione di un'azione che è soggetta al termine prescrizione ordinario ed ha natura di accertamento (ed, eventualmente, di condanna) di un credito del contribuente».

<sup>46</sup> Cfr. F. MOSCHETTI, *La disciplina del ricorso nel novellato processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1062 ss.; C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Dig. sez. comm.*, Agg., Torino, 2000, p. 635.

espresso<sup>47</sup>. Del resto, il riconoscimento della possibilità per il giudice di statuire una condanna al pagamento di somme risultava perfettamente compatibile con una ricostruzione della situazione soggettiva del ricorrente come diritto di credito, a fronte di un indebitato, individuato sia in ipotesi di errori nel versamento, sia in ipotesi di errori nella dichiarazione<sup>48</sup>.

Tuttavia, l'attuale assetto normativo processuale sembrerebbe confermare una diversa configurazione di alcuni processi di rimborso che, recuperando più risalenti intuizioni, meglio si confaccia al diritto positivo anche procedimentale.

Anticipando alcune conclusioni del presente lavoro, l'impreciso riferimento normativo che tuttora si rinviene nel nuovo art. 69<sup>49</sup>, accompagnato dalla opportuna previsione dell'esclusività del giudizio di ottemperanza, possono far ritenere che l'azione da esperire nei processi di rimborso non sia quella di condanna al pagamento di somme (o, almeno, non lo sia sempre), posto che il giudice interviene in seguito all'esercizio della funzione di rimborso dell'amministrazione<sup>50</sup>, conclusasi con un rifiuto espresso o tacito che, quantomeno in ipotesi di errori commessi in sede di dichiarazione, il contribuente auspicava si chiudesse con un provvedimento costitutivo della spettanza del rimborso: se un'azione di condanna si voglia ammettere, ferma restando la sua facoltatività e la sua accessorietà, questa deve qualificarsi come condanna «pubblicistica» ad un *facere*, ad un provvedere, ovvero sia a rilasciare il provvedimento richiesto e «negato»<sup>51</sup> in sede procedimen-

<sup>47</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Aggiornamento a cura di A. Turchi, Torino, 2020, pp. 107-108; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 301 ss., spec. p. 309; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021, p. 49; A. TURCHI, *Alcune considerazioni in tema di azioni esperibili nel processo tributario*, cit., p. 150.

<sup>48</sup> A conclusione del procedimento amministrativo di rimborso non si sarebbe quindi (più) dovuto individuare un provvedimento, ma un mero comportamento, esaurendosi la procedimentalizzazione nella funzione di controllo. Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 266. Cfr. G. TABET, *Il processo di rimborso*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 328, ove sostiene che il rifiuto, espresso o tacito, è sempre presupposto processuale dell'azione.

<sup>49</sup> Che sicuramente ben si addice alla statuizione di condanna al pagamento delle spese di lite.

<sup>50</sup> Per la valorizzazione della funzione di rimborso nell'ottica del controllo della dichiarazione, si rinvia a M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, p. 314 ss.

<sup>51</sup> F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 264, evidenziava che «se con il provvedimento negativo l'amministrazione adempie l'obbligo di pronuncia, l'annullamento di tale provvedimento richiama in vita e restaura l'obbligo di pronuncia illegittimamente estinto con l'atto annullato». In ipotesi di silenzio, dal 1981, deve ritenersi che l'amministrazione non abbia mai assolto al proprio obbligo di pronuncia.

tale, analogamente a quanto oggi previsto nell'art. 34, comma 1, lett. c), secondo periodo, c.p.a.<sup>52</sup>. Una simile qualificazione della (sempre eventuale e accessoria) azione di condanna, a maggior ragione si impone quando il provvedimento di rimborso non sia solo accertativo dell'indebito (e costitutivo del titolo che consente la sua restituzione), ma sia, appunto, costitutivo di un rimborso prima insussistente, meramente preteso, come si chiarirà ancor meglio *infra*.

### 5. Il rimborso dell'indebito e il rimborso del dichiarato

La Corte di Cassazione ha definitivamente riconosciuto la possibilità per il contribuente di attivare, con propria istanza, la funzione tributaria di rimborso non solo a fronte di errori commessi in sede di versamento, ma anche di dichiarazione<sup>53</sup>. La precisazione giurisprudenziale si era resa viepiù necessaria dopo la limitazione normativa alla possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione integrativa in proprio favore<sup>54</sup>: in un'ottica valoriale, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno ritenuto la dichiarazione tributaria sempre «rettificabile», finanche in sede contenziosa.

Oggi, però, la presentazione di un'istanza di rimborso ai fini della correzione di errori commessi in dichiarazione dal contribuente in proprio

<sup>52</sup> Sia consentito rinviare a S. BUTTUS, *L'effettività della tutela del contribuente nel processo tributario*, Paper presentato al Convegno annuale dell'A.I.P.D.T. del 19/10/2018 «Primo seminario sulla ricerca», in *aiptd.it*, ove si era sostenuto che «il nostro legislatore, con qualificazione tralatizia, anche dopo la novella del 2015, nel nuovo art. 69 continua a far riferimento a sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente, ma quand'anche di condanna si tratti, non sarà certo una condanna ad un dare, bensì ad un *facere*, in piena coerenza con il riconoscimento del giudizio di ottemperanza quale unico strumento per ottenere l'adempimento da parte dell'a.f. riottosa». In senso pedissequamente adesivo, A. VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2020, p. 113.

<sup>53</sup> Da ultimo, Cass., Sez. un., n. 13378/2016, a conferma dell'approdo cui la Corte di Cassazione era giunta già nel 2002 (Cass., Sez. un., n. 15063/2002; Cass., Sez. un., n. 17394/2002), in seguito a faticoso iter giurisprudenziale, di cui dà conto M. NUSSI, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di rimborsi da errata dichiarazione dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 204 ss.

<sup>54</sup> Come noto, l'art. 2, d.P.R. n. 435/2001, con il comma 8-*bis* aveva introdotto nell'art. 2, d.P.R. n. 322/1998 la disciplina espressa della dichiarazione integrativa in diminuzione, limitando l'emendabilità ad un rigoroso limite annuale. Sulla implicita riferibilità della precedente disposizione di cui al comma 8 anche alla dichiarazione integrativa a favore del contribuente, si veda, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 244 ss. Dal 24/10/2016, i termini per l'emendabilità della dichiarazione sono unici e corrispondono a quelli del potere tributario di accertamento.



sfavore potrebbe *stricto iure* considerarsi preclusa dalla allargata disciplina della dichiarazione integrativa, che sembrerebbe aver imposto il necessario *contrarius actus*, il solo capace di elidere gli effetti obbligatori della dichiarazione originaria<sup>55</sup>.

Tuttavia, seppur la Corte di Cassazione non si sia ancora pronunciata a legislazione vigente, escludere il rimborso ad emenda di errori dichiarativi non risulterebbe sintonico con il riconoscimento anche di altre modalità idonee a far valere gli errori commessi in sede di dichiarazione, come l'impugnazione del ruolo<sup>56</sup> o l'eccezione in sede di accertamento o di giudizio ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, ultimo periodo, d.P.R. n. 322/1998<sup>57</sup>.

Certo che, quand'anche si confermasse l'idoneità del rimborso a correggere sia gli errori nel versato, sia quelli nel dichiarato, non potrà venir disconosciuta la differenza tra le due tipologie di errore, differenza che assume rilevanza proprio ai fini della ricostruzione dell'istituto del rimborso.

Nel primo caso, a fronte di un eccesso del versato rispetto all'imposta dovuta in base alla dichiarazione o ad un atto autoritativo (per errore nel pagamento, che determina un indebito «originario», ovvero in relazione ad un pagamento provvisorio, che diviene indebito in ragione di fatti successivi), l'amministrazione (su istanza o d'ufficio, a seconda delle ipotesi) è chiamata, nello svolgimento di una sua funzione, ad accertare

<sup>55</sup> Cfr. M. NUSSI, *L'emendabilità della dichiarazione: l'occasione persa dalle Sezioni Unite*, in *Giur. trib.*, 2016, p. 946: «la disciplina così come modificata mi pare consenta ampia tutela al dichiarante: in questo senso, individuare la dichiarazione integrativa quale unico strumento rimediabile eviterebbe alcune rilevanti perplessità teoriche proprie della ricostruzione delle fattispecie del rimborso, perplessità che recedevano in funzione di consentire di colmare altrimenti inevitabili lacune»; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 293: «si può ritenere che l'ampia rettificabilità della dichiarazione ora sancita dalle norme, imponga, perlomeno in tutti i casi nei quali la situazione creditoria del contribuente derivi da modifiche della dichiarazione (ad es., non è questo il caso di un versamento errato in eccesso), di ricorrere alla dichiarazione integrativa, piuttosto che all'istanza di rimborso».

<sup>56</sup> Per orientamento consolidatosi dopo Cass. n. 26512/2011, in *Giur. trib.*, 2012, p. 303, con nota critica di M. NUSSI, *L'emendabilità degli errori della dichiarazione in sede di impugnativa del ruolo tra esigenze sostanziali e pericolose implicazioni processuali*.

<sup>57</sup> M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 313 ss., il quale, nel vigore della precedente disciplina della dichiarazione integrativa, di fronte all'alternativa tra rinunciare a rinvenire rimedi ulteriori volti a consentire il contribuente di ottenere un riequilibrio patrimoniale secondo criteri di giustizia tributaria o tentare di elaborarli sulla base di principi costituzionali e della materia, individua nel rimborso la soluzione più confacente alle esigenze del contribuente.

la spettanza del rimborso, confrontando quanto dovuto (in base al titolo) e quanto effettivamente pagato: il maggior versato dovrà sol per questo essere rimborsato, sol perché indebito (originario o sopravvenuto), effettuato, cioè, senza titolo.

È necessariamente l'amministrazione, in un caso, a dover accertare l'errore che ha determinato l'indebito oggettivo originario e, nell'altro, a dover verificare (d'ufficio) che quanto in origine doverosamente pagato dal contribuente non sia più legittimamente ritenibile, precludendo la procedimentalizzazione una tutela giurisdizionale diretta: se il rimborso sia disposto, l'atto (implicito<sup>58</sup>) che chiude il procedimento in senso favorevole al contribuente sarà accertativo di un rimborso già spettante in virtù dell'indebito versamento e, nell'ipotesi in cui l'amministrazione esegua l'atto<sup>59</sup>, ma si avveda successivamente dell'erronea concessione del rimborso, sarà legittimata ad agire *ex art. 43, d.P.R. n. 602/1973*<sup>60</sup>.

Viceversa, se il rimborso intervenga a fronte di errori commessi in sede di dichiarazione, perché il contribuente ha appunto dichiarato in eccesso (e corrispondentemente versato), l'amministrazione (solo su istanza) è chiamata, previo accertamento dell'errore, a riconoscere la correttezza dell'emenda attraverso uno specifico autonomo provvedimento, che controbilanci l'intatto effetto obbligatorio della dichiarazione. Il provvedimento di rimborso, in questo caso, è necessariamente costitutivo: il versamento – dovuto anche nella ricostruzione di Francesco Tesaurò – non ha realizzato alcun indebito, posta la sua corrispondenza al titolo (la dichiarazione) che ha creato l'obbligo di versamento; il versamento non ha determinato la spettanza del rimborso, tutta da costituire con un autonomo provvedimento amministrativo<sup>61</sup>.

<sup>58</sup> Cfr. R. MUSONE, *Forme e limiti dell'atto amministrativo implicito nella recente evoluzione giurisprudenziale*, in *federalismi.it*, 14/07/2021.

<sup>59</sup> Si osserva che, pur riconosciuto l'indebito, questo potrebbe non venir restituito quando sussistano i presupposti per un provvedimento di sospensione *ex art. 23, d.lg. n. 472/1997*: la scelta della procedimentalizzazione è pienamente giustificata dall'interesse del fisco alla sicura riscossione dei tributi.

<sup>60</sup> L'analisi dell'art. 43, d.P.R. 602/1973 è quasi assente in dottrina: tuttavia, cfr. M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 347 ss. Per una non condivisibile interpretazione della citata norma, si veda, da ultimo, Cass., Sez. trib., n. 19880/2021.

<sup>61</sup> In tal senso, M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 338 ss. *Contra*, F. TESAURÒ, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 17, per il quale, invece, come ripetuto al paragrafo precedente, «gli obblighi (...) che s'inquadrano nell'orbita della riscossione qualificano come "dovuto" ciò che viene prestato ma non lo rendono definitivamente acquisito, poiché la definitiva acquisizione dipende da un diverso parametro, che è dato dall'obbligazione tributaria, riferita al presupposto attraverso il diaframma della dichiarazione o dell'imposizione».

Si aderisce, così, alla tesi per cui la mancata corrispondenza di quanto dichiarato e versato rispetto al presupposto non è mai rilevante, non partecipando il presupposto né alla fattispecie obbligatoria (sempre unica), né alla fattispecie del rimborso<sup>62</sup>.

L'efficacia obbligatoria della dichiarazione può essere rettificata solo da un *contrarius actus*, ovvero da una dichiarazione integrativa in diminuzione che agisca sulla fattispecie originaria. In assenza del *contrarius actus*, il versamento effettuato in base a dichiarazione non sarà mai indebito, in quanto corrispondente al titolo: solo una dichiarazione integrativa in diminuzione può far sopravvenire un indebito versamento, la cui «reintegrazione» è puntualmente disciplinata<sup>63</sup>.

Il provvedimento di rimborso, invece, costituirà una fattispecie autonoma rispetto a quella della dichiarazione (al perfezionamento della quale comunque non concorre il presupposto), con cui l'amministrazione, previa verifica dell'errore, costituirà la spettanza del rimborso richiesto<sup>64</sup>.

Se tuttora si ammetta il rimborso del dichiarato, dunque, dovrà riconoscersi che l'amministrazione non sia chiamata ad accertare un indebito, giustificandosi il pagamento in base al titolo obbligatorio, ma che, in seguito all'istanza, sia obbligata<sup>65</sup> a svolgere un procedimento che comporti l'accertamento dell'errore commesso in dichiarazione e si concluda con un provvedimento costitutivo della spettanza del rimborso.

<sup>62</sup> M. Nussi, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 167 ss., spec. p. 169: «il presupposto non è elemento strutturale, ma mero parametro di riferimento funzionale della fattispecie legale costitutiva dell'obbligazione, e quest'ultima sorge esclusivamente in base alla dichiarazione».

<sup>63</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998, «l'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

<sup>64</sup> M. Nussi, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 339: «in seguito alla domanda di restituzione, quindi, assume rilevanza una precisa funzione amministrativa, volta al riscontro tra dichiarazione e reale esistenza del dichiarato, al fine di disporre (o meno) quanto richiesto. La fattispecie obbligatoria legata alla dichiarazione, invece, è estranea a quella di rimborso, nel senso che rimane inviolata e si colloca anch'essa tra i fatti da riscontrare nell'esercizio della pubblica funzione».

<sup>65</sup> Una volta ammessa, in un'ottica valoriale, l'istanza di rimborso anche per correggere errori della dichiarazione, deve necessariamente ritenersi sussistente un corrispondente obbligo dell'amministrazione non solo di svolgere e concludere il procedimento (principio generale del diritto amministrativo, consacrato, peraltro, nell'art. 2, legge n. 241/1990), ma altresì di rilasciare il provvedimento di rimborso quando abbia verificato la sussistenza dell'errore. L'art. 6, comma 2, Statuto dei diritti del contribuente può considerarsi espressione dello stesso principio. L'obbligo di pronuncia gravante sull'amministrazione in seguito ad un procedimento su istanza o d'ufficio è alla base della ricostruzione operata nella prima monografia di Francesco Tesaro, più volte citata.

Ineludibile il passaggio attraverso l'esercizio della funzione di rimborso, ineludibile la necessità di un provvedimento amministrativo capace di costituire il titolo del rimborso.

Nell'ipotesi di rimborso erroneamente concesso, fermi restando i poteri accertativi sulla dichiarazione, l'amministrazione dovrà comunque utilizzare i poteri di cui al già citato art. 43, d.P.R. n. 602/1973 che, seppur concepiti nell'ottica del rimborso del versato (lo strumento è quello dell'iscrizione a ruolo), ben può adattarsi alle diverse esigenze derivanti dalla ritenuta possibilità di ottenere a rimborso anche l'erroneo dichiarato.

#### 6. *L'azione di condanna nei processi di rimborso del dichiarato*

A prescindere dalla distinzione sopra tratteggiata tra errore nel versato ed errore nel dichiarato, tutte le volte in cui a fronte di un'istanza ovvero d'ufficio l'amministrazione finanziaria disponga il rimborso, il contribuente ottiene diretto soddisfacimento della propria pretesa.

Un'esigenza di tutela si manifesta invece quando, alla richiesta del contribuente, l'amministrazione opponga un rifiuto espresso ovvero rimanga inerte<sup>66</sup>: occorre dunque chiedersi se la disciplina processuale, indubbiamente concepita per fornire al contribuente azione contro il rifiuto di rimborso dell'indebito<sup>67</sup>, possa garantire effettiva tutela anche al contribuente che si veda rifiutare il rimborso del dichiarato.

<sup>66</sup> Esigenze di tutela emergono anche nelle ipotesi di mancato rimborso d'ufficio, da doverosamente disporsi da parte dell'amministrazione, quando l'indebito sia sopravvenuto e consegua ai meccanismi applicativi del tributo e non da un errore del contribuente: anche in questi casi, il mancato rimborso consegue all'inerzia amministrativa, contro la quale si sono trovate soluzioni diverse. Così, quando la spettanza del rimborso derivi dal c.d. effetto restitutorio della sentenza, anche non definitiva, all'inerzia amministrativa sopperisce il giudice dell'ottemperanza; se, invece, il credito emerge come risultato della dichiarazione, in base alla consolidata soluzione giurisprudenziale fornita da Cass., Sez. un., n. 2687/2007 (recentemente ribadita da Cass., Sez. trib., n. 2416/2021), l'opzione in dichiarazione per il rimborso dovrà equipararsi ad un'istanza. Si tratta di soluzione condivisibile, se non fosse che la stessa Suprema Corte ammette l'azione giudiziale dopo novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione, prescindendo completamente dai termini previsti per l'esercizio della funzione di c.d. controllo formale della dichiarazione ex artt. 36-bis e ter, d.P.R. n. 600/1973. Cfr. M. NUSSI, *Rimborso officioso da liquidazione della dichiarazione e decorrenza della prescrizione*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 138 ss.

<sup>67</sup> Come sembra confermare il riferimento ad un «diritto alla restituzione» effettuato all'art. 21, comma 2, d.lg. n. 546/92. Non è questa la sede per indagare quale sia, in questo caso, la posizione giuridica soggettiva del contribuente; cfr., comunque, F. TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, p. 417, nota 110: «Un

### 6.1. *L'azione avverso il rifiuto espresso del rimborso del dichiarato*

Nell'ipotesi di rifiuto espresso (che logicamente presuppone una previa istanza), anche quando l'amministrazione neghi la sussistenza del rimborso del dichiarato, il diniego è indubbiamente provvedimento: al soddisfacimento della posizione giuridica pretensiva dell'istante è frapposto un provvedimento contrario che rientra nel novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19, d.lg. n. 546/ 1992<sup>68</sup>, annullabile dal giudice tributario. Una tutela di tipo costitutivo sembra, dunque, pienamente idonea a tutelare il contribuente anche nel caso di rifiuto del rimborso del dichiarato.

Tuttavia, come già si è osservato, una pronuncia di annullamento non è di per sé soddisfacente della situazione giuridica fatta valere in giudizio: successivamente ad essa, rimane necessario un ulteriore agire dell'amministrazione che renda il contribuente finalmente destinatario del provvedimento costitutivo della spettanza del rimborso e garantisca una tutela effettiva delle sue ragioni.

L'ulteriore agire cui è tenuta l'amministrazione in seguito all'annullamento della sua precedente pronuncia può essere coattivamente ottenuto (solo) davanti al giudice dell'ottemperanza, facendo valere l'efficacia conformativa della sentenza di annullamento, che crea l'obbligo dell'amministrazione ad una riedizione della funzione<sup>69</sup> nel senso preteso dall'istante, secondo quanto statuito dal giudice della cognizione, in base ai motivi di ricorso.

conto è, nel diritto tributario, la posizione del privato a fronte dell'imposizione (il privato non è titolare di alcuna posizione soggettiva prima dell'imposizione, e può soltanto dare impulso al processo inteso all'annullamento dell'atto), ed altra cosa è il privato che sia titolare d'un diritto di rimborso: qui esso risulta titolare di una serie di poteri, aggregabili e qualificabili in termini di diritto di credito, cui corrisponde, sul versante processuale, una forma di tutela in termini dichiarativi e condannatori». Secondo M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 315, invece, «sembra quasi che le posizioni soggettive del contribuente siano secondarie, venendo in rilievo solo la necessaria previa valutazione dell'amministrazione finanziaria, tanto importante da impedire un diretto vaglio giurisdizionale (...) emerge una disciplina del rimborso tutta "interna" all'agire dell'amministrazione finanziaria, espressiva dell'esercizio di una funzione. Di fronte a questa funzione, ha poca importanza ricostruire la situazione soggettiva del contribuente istante: che questi richieda o meno la soddisfazione di un credito, rilevano solo i presupposti – diversi e potenzialmente autonomi – in relazione ai quali sussiste il potere-dovere di rimborsare».

<sup>68</sup> Per tutti, G. RAGUCCI, *Art. 19*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., p. 402 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Art. 19*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 2012, p. 283 ss.; C. GLENDI, *Art. 19*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, cit., 2017, p. 316 ss.

<sup>69</sup> Funzione, questa, che è necessariamente inesauribile.

Connotando la motivazione della sentenza gli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo<sup>70</sup>, quando l'annullamento del rifiuto espresso abbia trovato esclusiva ragione in vizi formali dell'atto, l'amministrazione sarà legittimata ad emanare un nuovo rifiuto, purché emendato dei vizi del precedente<sup>71</sup>; solo l'accertamento in sede giudiziale cognitiva dei fatti sostanziali costitutivi la pretesa del contribuente potrà garantire una tutela effettiva in sede di ottemperanza.

Sennonché, l'art. 70, come visto sopra immutato sul punto, per l'ammissibilità del giudizio di ottemperanza sembrerebbe continuare ad imporre il passaggio in giudicato di una siffatta sentenza di mero annullamento, rendendo così viepiù opportuno «sfruttare» le nuove disposizioni dell'art. 69 e l'espressa previsione di immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente: accanto all'azione di annullamento, allora, il ricorrente avrà cura di proporre – in via accessoria – un'azione di condanna dell'amministrazione che gli garantisca l'accesso immediato al giudizio di ottemperanza.

Il riferimento alla condanna al pagamento di somme, pienamente lineare a fronte di una ricostruzione del rimborso come mero comportamento di restituzione dell'indebito, non può impedire di qualificare cor-

<sup>70</sup> La corretta, non defatigante, riedizione del potere è problema ovviamente più urgente in un sistema in cui l'attività amministrativa è ordinariamente discrezionale: a fronte dei margini di discrezionalità in capo alla pubblica amministrazione che persistono in seguito al giudicato di annullamento, la giurisprudenza amministrativa ha da tempo elaborato il principio del c.d. «*one shot* temperato», secondo cui «a seguito di un primo giudicato di annullamento, in ragione della c.d. inesauribilità del potere amministrativo, scaturisce il dovere della pubblica amministrazione di riesaminare una seconda volta l'affare nella sua interezza, sollevando tutte le questioni rilevanti, con definitiva preclusione (per l'avvenire e in sostanza, una terza volta) di tornare a decidere sfavorevolmente in relazione a circostanze non esaminate»: Cons. St., Sez. IV, n. 4421/2016. Ma v. Cons. St., Sez. VI, n. 1321/2019 (commentata da F. CAPORALE, *L'esaurimento della discrezionalità e le valutazioni tecniche dell'amministrazione*, in *Giornale dir. amm.*, 2019, p. 499 ss.): «la consumazione della discrezionalità può essere anche il frutto della insanabile "frattura" del rapporto di fiducia tra Amministrazione e cittadino, derivante da un agire reiteratamente capzioso, equivoco, contraddittorio, lesivo quindi del canone di buona amministrazione e dell'affidamento riposto dai privati sulla correttezza dei pubblici poteri. In presenza di una evenienza siffatta, resta precluso all'amministrazione di potere tornare a decidere sfavorevolmente nei confronti dell'amministrato anche in relazione ai profili non ancora esaminati».

<sup>71</sup> F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 266: «se invece l'annullamento del rifiuto di rimborso fosse pronunciato per motivi puramente formali e la decisione di annullamento non prendesse affatto in considerazione l'esistenza del diritto al rimborso, l'Amministrazione finanziaria sarebbe libera di reiterare il rifiuto mediante un atto immune dai vizi formali censurati».

rettamente l'azione di condanna nell'ipotesi di rimborso del dichiarato, ove il bisogno di tutela del contribuente sorge a fronte del diniego di un provvedimento costitutivo della spettanza del rimborso, provvedimento non sostituibile con una decisione giudiziale<sup>72</sup>. Anche in coerenza con la procedimentalizzazione del rimborso, si ritiene che, in questo caso, il contribuente agisca chiedendo al giudice una condanna dell'amministrazione all'adempimento, a quel *facere* negato in sede procedimentale, ovvero sia il rilascio del provvedimento richiesto: d'altronde, proprio il diniego di tale provvedimento ha creato il bisogno di tutela.

Si tratterebbe, allora, non già di una condanna al pagamento di somme, ma di una condanna «pubblicistica» all'adempimento<sup>73</sup>.

L'individuazione del giudizio di ottemperanza come lo strumento esecutivo più consono, anzi, il solo idoneo a garantire tutela effettiva al contribuente che agisce in rimborso si inserisce pienamente in questa ricostruzione: il giudizio di ottemperanza è, invero, l'unica sede in cui il giudice possa sostituirsi all'amministrazione che, nonostante la sentenza di annullamento del diniego, ostinatamente non rieserciti la propria funzione di rimborso e non costituisca la spettanza del rimborso palesandola nell'ordinativo di pagamento.

<sup>72</sup> Rileva M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 166: «sarebbe contraddittorio, infatti, prevedere una preventiva istanza amministrativa, e collegare l'impugnativa alla espressione di un rifiuto dell'amministrazione, se poi il giudice potesse sostituirsi completamente a quest'ultima, e valutare in assoluta autonomia se la richiesta del ricorrente sia fondata e in che misura».

<sup>73</sup> Anche nel processo amministrativo, dal 3 ottobre 2012, l'art. 34, comma 1, lett. c) del c.p.a., ha previsto la possibilità di affiancare un'azione di adempimento all'azione di annullamento di un atto lesivo di un interesse pretensivo, quando «si tratta di attività vincolata o quando risulta che non residuano ulteriori margini di esercizio della discrezionalità e non sono necessari adempimenti istruttori che debbano essere compiuti dall'amministrazione». Per la giustificazione dell'azione di adempimento quale indispensabile strumento per la tutela degli interessi legittimi pretensivi, non può che rinviarsi a A. CARBONE, *L'azione di adempimento nel processo amministrativo*, Torino, 2012, *passim*; I. PAGNI, *L'azione di adempimento nel processo amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 2012, p. 339 ss. Più in generale, sull'azione di adempimento nel codice del processo amministrativo, senza pretesa di completezza: M. CLARICH, *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del Codice e apertura a nuove tutele*, in *Giornale dir. amm.*, 2010, p. 121 ss.; L. FERRARA, *Domanda giudiziale e potere amministrativo. L'azione di condanna al facere*, in *Dir. proc. amm.*, 2013, p. 617 ss.; L. TORCHIA, *Condanna e adempimento nel nuovo processo amministrativo*, in *Giornale dir. amm.*, 2011, p. 1187 ss.; A. CARBONE, *L'azione di condanna ad un facere. Riflessioni sul processo amministrativo fondato sulla pluralità delle azioni*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, p. 175 ss.; P. CERBO, *L'azione di adempimento nel processo amministrativo ed i suoi confini*, in *Dir. proc. amm.*, 2017, p. 1 ss.

Si ripete, una pronuncia di condanna non è necessaria per adire il giudice dell'ottemperanza, essendo sufficiente il mancato adempimento degli obblighi derivanti dalla sentenza, ovverosia, il mantenimento dell'inerzia o l'emanazione di un provvedimento in violazione di tali obblighi.

Ma l'ottenimento di una formale pronuncia di condanna – che necessariamente implica la cognizione sui fatti costitutivi la spettanza del rimborso – può rafforzare l'obbligo amministrativo di esecuzione del *dictum* giudiziale e, soprattutto, a legislazione vigente, può garantire l'immediata esecuzione della sentenza favorevole<sup>74</sup>.

## 6.2. *L'azione contro il silenzio a fronte di un'istanza di rimborso del dichiarato*

L'art. 19, d.lg. n. 546/1992 denomina l'inerzia dell'amministrazione protratta per novanta giorni dopo la presentazione dell'istanza in sede procedimentale come «rifiuto tacito».

Che non si tratti di un provvedimento di diniego<sup>75</sup> (come nella prima versione del d.P.R. 636/1972) è ormai confermato dalla disciplina dell'azione: il ricorrente può, infatti, agire in giudizio quando siano decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza all'amministrazione finanziaria e fino a quando il diritto non sia prescritto, senza che rilevino termini decadenziali.

La dottrina pressoché conforme considera il rifiuto tacito come presupposto processuale di un giudizio di rimborso<sup>76</sup>, nel quale il ricorrente

<sup>74</sup> Così tratteggiata l'azione di condanna, la stessa potrebbe esperirsi anche nei giudizi di annullamento degli atti catastali, giustificandosi in tal modo la ricomprensione delle «sentenze emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali» nell'ambito dell'art. 69, d.lg. n. 546/1992. Fa riferimento ad una condanna ad una *facere* con riguardo agli atti catastali, C. GLENDI, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, cit., p. 280-281.

<sup>75</sup> Anche la giurisprudenza nega carattere provvedimento al silenzio, tanto da ammettere che sia possibile un rifiuto espresso dopo il decorso dei novanta giorni, con conseguente necessità per il contribuente di impugnare il diniego espresso, quand'anche avesse già instaurato una controversia avverso il silenzio (Cass., Sez. VI, n. 12791/2014; Cass. ord. n. 9842/2018). Ritiene che il provvedimento esplicito sopravvenuto non abbia effetti estintivi sul giudizio già instaurato e che non debba pertanto neppure essere impugnato, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 300-301.

<sup>76</sup> Si rinvia *supra* alle note 45 e 46. Cfr. F. TESAURO, *Tipologia delle decisioni delle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, p. 1353; pur evidenziando che il giudizio impugnatorio per il rifiuto di rimborso «rappresenta da un certo punto di vista, una anomalia», sostiene che «né vi è nulla di strano nel fatto che il giudizio è diverso a seconda del comportamento concreto dell'ufficio tributario il quale, emettendo il provvedimento



agisce per ottenere la condanna dell'amministrazione al pagamento della somma di denaro indebitamente versata.

Si ritiene, invece, che il rifiuto tacito costituisca presupposto processuale dell'azione contro il silenzio, volta ad ottenere l'accertamento dell'inadempimento dell'amministrazione<sup>77</sup>, che, nell'ipotesi di istanza di rimborso del dichiarato, si sostanzia in un inadempimento al suo obbligo di pronuncia, di emanazione del provvedimento di rimborso richiesto.

Il giudice, dunque, è chiamato sicuramente ad accertare l'illegittimità dell'inerzia e, a fronte dell'allegazione dei fatti costitutivi la pretesa, trattandosi di attività tributaria vincolata, ad accertare l'errore dichiarativo e, quindi, la spettanza del rimborso (da costituire con successivo provvedimento amministrativo), analogamente a quanto previsto all'art. 31 c.p.a.<sup>78</sup>.

Una tale sentenza favorevole al contribuente produce *ex se* l'effetto conformativo di obbligare l'amministrazione all'emanazione del provvedimento richiesto.

Tuttavia, sempre in considerazione del dettato dell'art. 70 e nell'ottica della necessità di una sentenza immediatamente esecutiva, quanto già osservato con riguardo alla richiesta di condanna accessoria all'azione di annullamento del rifiuto espresso, può ripetersi con riferimento al giudizio contro il silenzio: il ricorrente che chieda anche la condanna dell'amministrazione al rilascio del provvedimento richiesto, avrà così la possibilità di agire in ottemperanza,<sup>79</sup> pur se la sentenza non sia ancora definitiva.

di rifiuto, pone in essere il presupposto del giudizio di impugnazione, mentre, rimanendo inerte, fa sì che il giudizio sia dichiarativo»; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 297: «i fattori unificanti delle liti da rimborso (ed *in primis* l'interesse pretensivo che comunque le sorregge), non riesce ad impedire che le forme e le tecniche di tutela divergano, a seconda della presenza o meno di una risposta da parte dell'amministrazione finanziaria».

<sup>77</sup> R. SCHIAVOLIN, *Art. 19*, cit., p. 261: «in caso di silenzio su istanza di rimborso, la cognizione sul diritto di credito è pur sempre cognizione sulla legittimità del comportamento (in questo caso, di inerzia per 90 giorni) dell'amministrazione finanziaria, in funzione di una decisione che eventualmente la obblighi a procedere alla restituzione richiesta».

<sup>78</sup> Anche nelle ipotesi di rimborso da indebito, il giudizio si svolgerà innanzi tutto contro il silenzio, ma se l'inerzia si configuri come meramente comportamentale e non provvedimentale, basterà una accessoria pronuncia di condanna al pagamento di somme per garantire tutela esecutiva immediata al ricorrente. Sulla opportunità di riconoscere carattere generale al rimedio avverso l'inerzia dell'amministrazione, senza distinguere tra obbligo di fare (o dovere di agire) dell'amministrazione, da ultimo, F.G. SCOCA, *Scossoni e problemi in tema di giurisdizione del giudice amministrativo*, in *Il processo*, 2021, p. 35.

<sup>79</sup> Sui poteri del giudice dell'ottemperanza, da ultimo, Cass. n. 12150/2021, ove ulteriori riferimenti giurisprudenziali: «scopo del giudizio di ottemperanza, a norma dell'art. 70 del d.lg. n. 546/1992, difatti, non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del coman-

Sarà pur sempre una condanna ad un adempimento, non potendo la sentenza sostituire il necessario provvedimento amministrativo costitutivo della spettanza del rimborso.

L'analisi sin qui svolta tesa a dimostrare la possibilità di riconoscere un'azione di adempimento, anche preceduta da un'azione contro il silenzio, vorrebbe essere conferma che il processo tributario è ormai maturo per la sua piena consacrazione a giudizio di impugnazione di atti, capace, anche attraverso la proposizione di azioni non tipizzate, di garantire effettiva tutela a tutte le posizioni giuridiche soggettive del contribuente contro l'amministrazione finanziaria.

### *Abstract*

L'odierna centralità del giudizio di ottemperanza nella fase *lato sensu* esecutiva delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente conforta la possibilità di riconoscere nel processo di rimborso avanti il giudice tributario la proposizione di un'azione di adempimento, anche preceduta da un'azione contro il silenzio.

Simile qualificazione giuridica si imporrebbe quando l'istanza all'amministrazione finanziaria di rimborso dell'imposta sul reddito trovi ragione non già in un versamento non dovuto, bensì in un errore commesso in sede di dichiarazione, con conseguente necessità di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria idoneo a costituire l'indebito.

The current centrality of the enforcement judgment («*giudizio di ottemperanza*») of tax judges' decisions in favor of the taxpayer implies the possibility of recognizing an action against non-compliance, eventually preceded by an action against silence, in the tax refund process («*processo di rimborso*»).

This qualification is the most proper for the action when the claim is not founded on an undue payment, but on an error in the fulfillment of tax returns, which requires an administrative act to establish the existence of a debt of tax administration.

do contenuto nella decisione passata in giudicato, bensì, appunto, quello di realizzare quel comando, e, se occorre, d'integrarlo, concretizzando il principio di effettività della tutela dei diritti».

ALESSIO PERSIANI\*

The role of privately held entities  
in the Italian tax collection system:  
evolution through the decades  
and lessons to be learnt\*\*

TABLE OF CONTENTS: 1. The current organization of tax collection in Italy and the limited role of privately held entities. – 2. The evolution of tax collection in Italy and the role of privately held collectors up to the reform of 2005. - 2.1. The system of private tax collectors applicable until 1988. - 2.2. The system of tax concessionaires applicable from 1988 up to 2005. – 3. The most relevant right and duty of the tax collectors and concessionaires: the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls and the right to the collection fee. - 3.1. The evolution of the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls (obligation of ‘uncollected as if collected’). - 3.2. The evolution of the right to the collection fee. – 4. Investigative powers of the tax collectors and concessionaires and strengthening of such powers after the assignment of tax collection services to publicly held entities. – 5. Conclusions.

1. *The current organization of tax collection in Italy and the limited role of privately held entities*

The functions pertaining to the collection of taxes can well be assigned either to public entities or privately held entities.

Having regard to the Italian context, it should be noted that the relevance of privately held entities is quite limited in the current organization of tax collection. The presence of private tax collectors, in fact, is limited to local taxes and, even in this context, they do not play a major role.

More specifically, in Italy all state taxes – both direct and indirect ones – and a number of local taxes are currently collected by *Agenzia delle entrate-Riscossione*, an economic public entity, expressly qualified

\* Contract Professor of *European and International Tax Law* at Università Europea di Roma.

\*\* This is the text – with the addition of footnotes – of the author’s speech at the conference «*Le recouvrement de l’imposition*» organized by the *Institut de Recherche Juridique de la Sorbonne (IRJS)* and held in Paris, at the *Université Paris I Panthéon Sorbonne* on 7-8 April 2022.

as instrumental to the *Agenzia delle entrate* (*id est*, the Italian Revenue Agency) and subject to the operational guidance and supervision of the *Agenzia delle entrate*, which constantly monitors its activities, in accordance with the principles of transparency and publicity<sup>1</sup>.

With respect to state taxes, firstly we should distinguish between ‘spontaneous liquidation’ and ‘collection in case of non-compliance by the taxpayer’.

Spontaneous liquidation regards all the procedures allowing the taxpayers to comply with the tax obligation and spontaneously remit the amount of taxes due as determined on the basis of law provisions. In this area, the Tax Administration (*id est*, both *Agenzia delle entrate* and *Agenzia delle entrate-Riscossione*) does not play a significant role and other privately held entities are involved: we are referring to banks, post offices and, more generally, to all financial intermediaries entrusted with the receipt of sums remitted by taxpayers.

The juridical qualification of the relationship between the Tax Administration and the financial intermediaries is disputed. The Italian Supreme Court jurisprudence affirms that it qualifies as a private law relationship having the features of the delegation of payment. More specifically, according to the jurisprudence, the obligation (having a tax nature) existing between the taxpayer and the Tax Administration extinguishes by novation, in the sense that through the delegation of payment from the taxpayer to the financial intermediary the tax obligation existing between the taxpayer and the Tax Administration would extinguish (by novation) and be replaced by a different obligation (having a private nature) between the financial intermediary and the Tax Administration<sup>2</sup>. A few authoritative scholars<sup>3</sup>, however, pointed out that, differently from the civil law rules applicable to the delegation of payment<sup>4</sup>: *i*) the provisions

<sup>1</sup> Art. 1, para. 3, Law Decree 22 October 2016, no. 193 as recently amended by Art. 1, para. 14, Law 30 December 2021, no. 234.

<sup>2</sup> Italian Supreme Court 29 October 1983, no. 6417. Following the same approach also Italian Supreme Court 29 July 1994, no. 7128; 15 May 1995, no. 5303 and 30 June 2006, no. 15110.

<sup>3</sup> Please refer to F. GALLO, *Note in tema di penale per tardivo versamento dell'Irpef e dell'Ilor incassate dalle banche*, in *Rass. trib.*, 1984, pp. 385-389; L. SALVINI, *Sulla «penale» irrogabile per il tardivo versamento dell'Iva e dell'Irpef incassata dalle aziende di credito delegate dal contribuente. Comment to Italian Supreme Court 29 October 1983, no. 6417*, in *Rass. trib.*, 1985, II, pp. 40-47.

<sup>4</sup> More specifically, the Italian Supreme Court refers to the *delegatio promittendi*, which differs from the *delegatio solvendi* for the presence of the specific obligation undertaken by the delegated *vis-à-vis* the delegatee to pay the amount due.

applicable to the relationship between the financial intermediary and the Tax Administration do not include an obligation of the financial intermediary *vis-à-vis* the Tax Administration, being the obligation of the financial intermediary undertaken solely *vis-à-vis* the taxpayer; *ii*) the provisions applicable to the financial intermediary do not include the release of the taxpayer by the Tax Administration, thus not complying with the civil law rule that, in order to consider the delegator released from its obligation, requires an express release by the delegatee.

Furthermore, and from a more general standpoint, the applicability of civil law rules to the relationship between the financial intermediaries and the Tax Administration seen highly questionable, when considering that: (i) the selection of financial intermediaries capable of receiving the payment from taxpayers is made in the primary interest of the Tax Administration; (ii) financial intermediaries should have met a number of financial and technological requirements set out directly by the law; and (iii) financial intermediaries are subject to supervision of the Tax Administration and, in case of infringement, the potential infliction of penalties<sup>5</sup>.

For all the mentioned reasons the relationship between the financial intermediaries and the Tax Administration should be viewed as having a public nature, being entirely based on law provisions – rather than on a private law agreement – and being the financial intermediary an *ex lege* representative of the Tax Administration<sup>6</sup>.

Apart from the fact that in recent years some specific provisions limited the role of financial intermediaries even in the area of ‘spontaneous liquidation’<sup>7</sup>, we should note that such activity does not qualify as a truly

<sup>5</sup> On this please see A. BARETTONI ARLERI, *Riscossione delle entrate*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, XL, pp. 1173-1175. See also M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, XL, p. 1187; S. BUSCEMA, *Riscossione (contabilità pubblica)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, XXVII, p. 4; P. RUGGIERI FAZZI e C. CAFORIO, *Riscossione delle imposte e delle sanzioni pecuniarie*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, Torino, 1996, XII, p. 566 ff.

<sup>6</sup> In this sense A. BARETTONI ARLERI, *Riscossione delle entrate*, quot., p. 1174.

<sup>7</sup> Reference is to the fact that in most cases in which the taxpayer is willing to offset his tax debt against another (tax or non-tax) credit, he is under the obligation to request the compensation directly to the Tax Administration (through a specific online procedure), being not allowed to request the compensation through financial intermediaries. Such measure – provided for by Art. 37, para. 49-*bis*, Law Decree no. 223 of 2006, as amended by Art. 3, Law Decree no. 124 of 2019 – was adopted by the legislator with the specific intent to limit cases of compensation of tax debts with non-existing (tax or non-tax) credits.

collection activity, as the financial intermediary's role is limited to cash in the sums remitted by the taxpayers<sup>8</sup>.

The scenario is different for 'collection in case of non-compliance': in this case the *Agenzia delle entrate* is in charge of assessing any higher amount of tax due by the taxpayers, performing these functions to the benefit of the Ministry of Economy and Finance, that is the entity having legal title to the credit. As soon as the tax assessment has been notified to the taxpayer by the *Agenzia delle entrate*, the *Agenzia delle entrate-Riscossione* comes into play: this is the entity entrusted with the implementation of enforcement procedures and the adoption of measures of conservancy aimed at protecting the credit for assessed taxes (*id est*, aimed at preventing that the taxpayer can evade the fulfilment of the relevant tax obligation). As evident, in this area privately held entities do not play any role, being the two public entities of *Agenzia delle entrate* and *Agenzia delle entrate-Riscossione* the main characters.

In the context of collection of local taxes, instead, privately held collectors maintain a role. Based on the applicable rules, regions, municipalities and other local public entities can decide to collect themselves the local taxes in case of non-compliance by the taxpayers or, as an alternative, outsource such activity. In case of outsourcing, tax collection activities can be assigned to:

- i.* in-house companies, whose entire capital should be publicly held and upon condition that: (i) the public entity exercises a control over the in-house company similar to the one exercised on its own internal services; (ii) the in-house company carries out the major part of its activity for the benefit of the public entity; and (iii) the in-house company carries out its activity only in the territorial area of the controlling public entity<sup>9</sup>;
- ii.* *Agenzia delle entrate-Riscossione*, on the basis of a specific resolution of the relevant municipal or regional council and outside of any public tender procedure<sup>10</sup>;

<sup>8</sup> A very old judgment of the Italian Court of Auditors, dating back to 21 January 1937, highlighted that «the term 'collection', according to the terminology applied to accounting matters, and which is different from that in current use, denotes an activity which is more varied and more complex than mere cash in of sums». The judgment is mentioned by M. NUZZO, *Prime note sul diritto all'aggio da riscossione. Profili storico-ricostruttivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 1003.

<sup>9</sup> Such conditions are known as 'Teckal requirements', as pointed out for the first time by the European Court of Justice in the judgment of 18 November 1999, C-107/98, *Teckal*.

<sup>10</sup> This aspect has raised some concerns with respect to the compliance with the EU competition rules and with the general provision of Art. 52, para. 5 Legislative Decree

iii. privately held tax collectors, enrolled in a specific register<sup>11</sup>, selected on the basis of a public tender procedure.

The assignment of tax collection activities to privately held companies constitutes only one of the possible options for the relevant region, municipality or other public entity. And if we consider that the recent Supreme Court jurisprudence has admitted the assignment of collection activities to in-house companies shared by multiple municipalities ('shared in-house companies') with the ensuing economies of scale<sup>12</sup>, it becomes clear that costs and benefits for the local municipality deriving from the assignment of collection activities to privately held tax collectors should be carefully evaluated, as this could well not constitute the most economic and efficient option for the collection of local taxes.

## 2. *The evolution of tax collection in Italy and the role of privately held collectors up to the reform of 2005*

Notwithstanding the currently limited role of private entities in the area of tax collection illustrated above, there has been a long time in which the collection of taxes was entirely in the hands of non-public entities and, in the oldest times, even of private individuals.

The evolution of collection of state taxes in Italy can be summarized as follows:

i. from 1871 until 1988: taxes were collected on a municipal and provincial basis by private tax collectors;

ii. from 1988 until 2005: a Tax Collection Department was created at the central level, with the Ministry of Finance, and the tax collection was assigned to privately held entities on the basis of an administrative concession. From a territorial standpoint, concessionaires operated on a basis that was generally wider than the municipality and included at least the province and, in many cases, more than one province belonging to the same region;

no. 446 of 1997 which requires a public tender procedure in case of outsourcing of tax collection activities.

<sup>11</sup> Reference is to the register provided for by Art. 53, para. 1, Legislative Decree no. 446 of 1997.

<sup>12</sup> Reference is to the judgment of the Italian Supreme Court, 11 January 2018, no. 456. For a comment please see A. GIOLO, *Via libera dalla Cassazione all'affidamento «in-house congiunto» delle attività di accertamento e riscossione*, in *GT – Riv. giuris. trib.*, 2018, pp. 891-897.

iii. from 2005 up to now: as illustrated above, state taxes are collected by a publicly held entity, named *Equitalia* until 2016 and renamed as *Agenzia delle entrate-Riscossione* from 2016 onwards. This entity currently operates on a nationwide basis. More specifically, until 2021 *Agenzia delle entrate-Riscossione* did not collect state taxes in Sicily, as the tax collection service was assigned to *Riscossione Sicilia S.p.A.*, an autonomous entity under the direct control of the Sicilian Region. In September 2021, however, *Riscossione Sicilia* has been liquidated<sup>13</sup>, thus *Agenzia delle entrate-Riscossione* now collects state taxes in the whole Italian territory.

### 2.1. *The system of private tax collectors applicable until 1988*

Even in 1871 the choice to assign tax collection to private entities was far from being undisputed. Before the adoption of the Law no. 192 of 20 April 1871 – that was proposed directly by the Minister of Finance Sella – six different law proposals had been filed. Some of them – inspired by the system applied in the Grand Duchy of Tuscany as from 1774 – were in favour of leaving the tax collection activities within public entities and supported an assignment of the relevant functions to the Tax Administration; other proposals were shaped after the system adopted in the Duchy of Modena and Lombardy-Veneto and supported the assignment of tax collection activities to privately held tax collectors<sup>14</sup>.

The Italian legislator opted for the second approach, considering it more efficient and in line with the financial needs of the State, also taking into account the positive experience of the Austro-Hungarian Empire which had adopted the system of private tax collectors as from 1816<sup>15</sup>.

Tax collectors were selected on the basis of a public tender organized at municipal and provincial level<sup>16</sup> and, in case of unsuccessful tender, the

<sup>13</sup> The liquidation of *Riscossione Sicilia S.p.A.* on 30 September 2021 was provided by Art. 76 of the Law Decree 25 May 2021, no. 73. As from 1 October 2021 the functions originally performed by *Riscossione Sicilia S.p.A.* are attributed to *Agenzia delle entrate-Riscossione*.

<sup>14</sup> See A. BOVE, *Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello Stato e di altri enti pubblici*, in *Nuova rass. legisl. dott. giuris.*, 1989, p. 2146.

<sup>15</sup> O.l.u.c.

<sup>16</sup> Please refer to the provisions under Articles from 20 to 32 of Presidential Decree 15 May 1963, no. 858. S. BUSCEMA, *Riscossione (contabilità pubblica)*, quot., p. 3 notes that



tax collector was appointed *ex officio* by the Prefect<sup>17</sup>. In order to ensure that the Tax Administration could deal with a limited number of operators, there were two levels of tax collectors: those responsible for each province (*ricevitori provinciali*), which supervised the collectors operating in each municipality (*esattori*)<sup>18</sup>.

The qualification of the relationship between the Tax Administration and the tax collectors was debated. Some scholars<sup>19</sup> affirmed that the relationship at hand could not be qualified as an administrative concession, as specific legal provisions obliged the Tax Administration to appoint private entities for the collection of taxes. These scholars pointed out that – differently from what generally occurs in case of administrative concessions – the Tax Administration did not transfer any power to the tax collectors as the right of the Tax Administration to collect taxes was already compressed by the law, in the sense that the law provisions did not allow the Tax Administration to collect taxes by itself.

Other scholars<sup>20</sup> convincingly replied, however, that administrative concessions do not always imply a transfer of powers or an attribution of rights from the Public Administration to the concessionaire, being also possible that the Public Administration, exercising the powers attributed by the law, gives rise to rights and duties directly with the private entity. In this sense, the concession underlying the relationship between the Tax Administration and tax collectors did not transfer any right to the latter, but created *ex novo* rights and duties with the collectors.

The latter approach was also shared by the Italian Supreme Court, which stated that the tax collector did not qualify as the concessionaire

it was quite peculiar that, even with respect to state taxes, the collector was selected at a municipal level, albeit on the basis of a delegation from the Central Tax Administration.

<sup>17</sup> Art. 33 of Presidential Decree no. 858 of 1963.

<sup>18</sup> M. NUZZO, *Prime note sul diritto all'aggio da riscossione. Profili storico-ricostruttivi*, quot., pp. 991-992 illustrates the debate underlying the adoption of the provincial tax collectors in 1871. Some Members of the Parliament stated that they were a mere duplication of municipal tax collectors, the majority of the Members, however, highlighted that provincial collectors allowed the Tax Administration to deal with a limited number of entities and that they represented an additional guarantee for the Tax Administration, as both provincial and municipal tax collectors were under the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls (on this obligation please see the subsequent para. 3.1).

<sup>19</sup> F. TRIMARCHI, *Il ricevitore delle imposte dirette*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1963, pp. 172-173.

<sup>20</sup> G. FALSITTA, *Riscossione delle imposte dirette*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Torino, 1969, XVI, pp. 88-89.

of the tax credit – as legal title to the credit stayed with the Tax Administration – but as an agent that, on the basis of the administrative concession, was entrusted with the collection of the credit from the relevant debtor<sup>21</sup>.

We should also note that the administrative concession qualified, more specifically, as a concession-contract, *id est* a contract whereby the Tax Administration entitles a private entity to carry out a public service, in the sense of an activity that usually entails the exercise of public functions<sup>22</sup>. As a consequence, the administrative concession coupled with a procurement agreement entered into by the Tax Administration and the tax collectors: this aspect, however, did not undermine the qualification of the relationship as mainly governed by public law. The law, in fact, provided not only all the main rights and duties of the tax collectors included in the procurement agreement, but also laid down the specific procedure to be followed for the correct conclusion of the agreement<sup>23</sup>.

The administrative concession gave rise to rights and duties for the tax collector.

On the duties side, the most relevant one was the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls – *id est* in the list of debtors handed in by the Tax Administration to the collector – while on the rights side the payment of the collection fee to the collector played a crucial role.

We will analyse these two aspects in the subsequent para. 3.1 and 3.2, now we can briefly mention the other rights and duties of the tax collector deriving from the concession. With respect to duties, the collector had to:

*i.* set up its seat in the relevant municipal or provincial territory, but the contract could also include the obligation to set up additional seats which taxpayers could interact with;

<sup>21</sup> Please refer to the judgment of the Italian Supreme Court, section I, 6 December 1974, no. 4035 mentioned in A. BOVE, *Dai servizi esattoriali al servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello Stato e di altri enti pubblici*, quot., p. 2150.

<sup>22</sup> On the concession-contract in respect of tax collection activities, administrative jurisprudence is relevant. More specifically, please refer to Council of State no. 5744, 5745, 5746, 5747, 5748, 5749, 5750 of 20 November 2008; no. 5812, 5813, 5814 of 25 November 2008; no. 410, 411, 412 of 26 January 2009. Although these judgments regard tax concessionaires (*id est*, the entities entrusted with the collection of taxes after 1988), they are still significant even in case of tax collectors, as in both cases the relationship between Tax Administration and tax collectors/concessionaires qualified as an administrative concession.

<sup>23</sup> On the interplay between the administrative concession and the procurement agreement please refer to B. COCIVERA, *Esattore*, in *Enc. dir.*, Milano, 1966, XV, pp. 357-361.

*ii.* provide a deposit for an amount equal 16,6% of the taxes collected in the preceding year<sup>24</sup>. Such a deposit could be seized in case the collector infringed the obligation to pay in advance the amount of taxes included in the tax rolls.

As for the rights, apart for the collection fee, the collector was entitled to receive:

*i.* a specific indemnity in case of late payment by the debtor<sup>25</sup>, insofar as the relevant amount of tax was covered by the obligation for the collector to pay in advance to the Tax Administration the amount included in the tax rolls. In case of late payment, in fact, the collector had to anticipate the whole amount of taxes to the Tax Administration, thus incurring a financial loss, also considering the high Italian inflation rate in the post Second World War decades<sup>26</sup>. Such indemnity was due even in case the tax was finally deemed as not due. This element supported the conclusion that the indemnity for late payment did not qualify as an accessory of the tax: had this been the case, the indemnity would have not been due in case the tax was eventually not due<sup>27</sup>. Thus, it seems correct to say that the indemnity for late payment represented a lump sum that the collector received in advance for the financial damages suffered as a result of debtor's behaviour<sup>28</sup>;

*ii.* the reimbursement of the costs for the enforcement procedures, that were calculated as a percentage of the amount of the tax to be collected<sup>29</sup>;

*iii.* the reimbursement of the taxes that the collector was not eventually able to collect, despite all the enforcement procedures.

Such system applied quite smoothly until the Seventies, soon after the major Italian tax reform of 1971-1972, that introduced general and personal income taxes for both individuals and companies, VAT and deeply renovated tax assessment procedures. In that context, the legislator widened the cases in which taxpayers could remit the amount due through ways different from the tax roll: reference, in this respect, is to the with-

<sup>24</sup> Please see Art. 38 of Presidential Decree no. 858 of 1963.

<sup>25</sup> Please see Art. 194 of Presidential Decree 29 January 1958, no. 645.

<sup>26</sup> In the Sixties the Italian inflation rate has never been below 2%, except for 1968 and reached 7,5% in 1963. In the Seventies the Italian inflation rate has never been below 4,8% (1971), reached 19,1% in 1974 and from 1973 onwards has always been higher than 10%.

<sup>27</sup> On this see also B. COCIVERA, *Esattore*, quot., p. 362.

<sup>28</sup> See G. FALSITTA, *Riscossione delle imposte dirette*, quot., p. 91.

<sup>29</sup> Please refer to Art. 216 of Presidential Decree no. 645 of 1958.

holding tax system and to the possibility given to taxpayers to directly remit the amount due through banks and post offices<sup>30</sup>.

In other terms, until the Seventies the collection of taxes in Italy was based on the tax roll, which was drafted by the Tax Administration and then delivered to the tax collector for the collection of the relevant amounts. In the decades – and most relevantly after the major reform of 1971-1972 – the legislator progressively limited the applicability of the tax roll mainly to cases of non-compliance of the debtor, thus leading to a decrease of the number of tax rolls to be collected and an ensuing increase of the cost of the collection service per each tax roll<sup>31</sup>.

This resulted in the crisis of the tax collectors' system, with differences among the tax collectors: while collectors operating in more industrialised areas of Italy could benefit from a still consistent amount of collection fees, those collecting taxes in less developed areas went through serious economic and financial difficulties and in many cases were substantially forced to give up the collection service<sup>32</sup>.

## 2.2. *The system of tax concessionaires applicable from 1988 up to 2005.*

In 1988 the legislator reformed the tax collection system, creating a Central Service for Tax Collection within the Ministry of Finance<sup>33</sup>. Such reform did not change the substance of the tax collectors' system: albeit generally assigned to the Central Service for Tax Collection, collection services were still carried out through privately held entities.

<sup>30</sup> See N. DOLFIN e G. FALSITTA, *Tributi (Riscossione dei)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 2002, pp. 1119-1120.

<sup>31</sup> On the crisis of the tax collectors' system please see A. BOVE, *Dai servizi esattoriali*, quot., pp. 2152-2154.

<sup>32</sup> This also led to the creation in 1977 of an *ad hoc* company – namely, *Società Esattorie Vacanti* – for the provision of collection services in all the areas in which it had not been possible to appoint a tax collector through a public auction. This company was under the control of a specific consortium set up by all the Italian tax collectors (*Consorzio Nazionale Esattori*). Before the creation of the *Società Esattorie Vacanti* there were attempts to assign the municipal areas lacking a tax collector to collectors appointed for the province in which the municipality was located. This resulted, however, in complaints from the tax collectors, which started to litigate these cases of 'compulsory' assignment of the collection services before the competent courts. Please see A. BOVE, *Dai servizi esattoriali*, quot., pp. 2151-2152; N. CHIECHI, *È veramente nell'interesse dello Stato la proposta legislativa di sostituire agli esattori delle imposte dirette le aziende di credito?*, in *Rass. trib.*, 1980, pp. 70-74.

<sup>33</sup> Please refer to Presidential Decree 28 January 1988, no. 43.

Also, the qualification of the relationship between the Tax Administration – namely, the Central Service for Tax Collection – and the private entities did not change: as mentioned above, even at the time of tax collectors such relationship qualified as an administrative concession, although it coupled with a procurement agreement including rights and duties of the tax collectors as laid under the relevant law provisions. In this sense, the reform clarified that the relationship qualified as an administrative concession of a public service, entailing, at least to a certain extent, a transfer of public functions to the concessionaire<sup>34</sup>.

The main change of the 1988 reform regarded the territorial competence of the concessionaires: the two-level system of tax collectors (provincial and municipal) was repealed in favour of a single level system which greatly reduced the number of entities entrusted with the collection services, providing for a number of strict technical and economic requirements that the concessionaires had to meet in order to obtain the assignment of the collection service<sup>35</sup>.

On one side this further facilitated the relationships between the Tax Administration and the concessionaires, on the other side, however, it also allowed the concessionaires to acquire a relevant influence on legislative decisions. As banks were the larger concessionaires, further to concentrations that took place in the Italian banking sector in the early Nineties of the past century, two large banks became the major tax concessionaires at national level, capable of greatly influencing, through their lobbying activity, the decisions to be taken at both the governmental and parliamentary levels<sup>36</sup>.

This scenario was at the base of the very relevant changes adopted through the reform of 1999<sup>37</sup>, further to the delegation law of 28 September 1998, no. 337 which called for a general reform of the tax collection system. The main change was the repeal of the obligation applicable to both tax collectors and concessionaires to pay in advance to the Tax Administration

<sup>34</sup> In this sense F. LOMBARDO, *La riforma della riscossione delle entrate pubbliche e la difficile coniugazione con le ragioni del servizio pubblico di interesse generale e quelle della concorrenza. Nota a Corte dei Conti 4 novembre 2005, n. 28*, in *Foro Amm. Cons. St.*, 2005, p. 3451.

<sup>35</sup> See N. DOLFIN e G. FALSITTA, *Tributi (Riscossione dei)*, quot., p. 1120.

<sup>36</sup> As reported by F. DE DOMENICO, *Tra aggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, in *Il Fisco*, 2005, pp. 8138-8144, who also highlights that the two major concessionaires had historic relationships with specific and well identified political parties (one with the left wing parties, the other one with catholic parties).

<sup>37</sup> The reform was implemented through the following Legislative Decrees: 22 February 1999, no. 37; 26 February 1999, no. 46; 13 April 1999, no. 112 and 27 April 2001, no. 193.

the amount of taxes included in the tax rolls<sup>38</sup>. Then, the requirements for qualifying as concessionaires were made stricter, the concessionaires were obliged to adopt up-to-date information technology systems capable of interacting with the central system of the Tax Administration, the criteria for the determination of the collection fee were further revised and the collection activity of the concessionaires were put under the supervision of the Italian Tax Police with the specific aim to ensure a regular, timely and efficient collection service, for the benefit of the Tax Administration<sup>39</sup>.

The repeal of the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount included in the tax rolls resulted, however, in a rapid and steep increase of the uncollected sums. Thus, in 2005 and after only six years the legislator was called up for a further reform of the system: this time, however, the reform was radical and provided the assignment of collection service to *Equitalia*, the above mentioned publicly held entity<sup>40</sup>.

### 3. *The most relevant right and duty of the tax collectors and concessionaires: the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls and the right to the collection fee*

As mentioned above, the most relevant duty of tax collectors and concessionaires consisted of the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls. On the other side, their most relevant right had to be identified in the right to receive the collection fee.

#### 3.1. *The evolution of the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls (obligation of ‘uncollected as if collected’)*

The most relevant duty deriving from the administrative concession between the Tax Administration and the tax collectors (or, lately, concessionaires) was the obligation to pay in advance to the Tax Administration

<sup>38</sup> Please refer to Art. 1, let. c) of Delegation Law no. 337 of 1998 and Legislative Decree no. 37 of 1999.

<sup>39</sup> See N. DOLFIN e G. FALSITTA, *Tributi (Riscossione dei)*, quot., pp. 1120-1121.

<sup>40</sup> The repeal of the administrative concession system was provided by Law Decree 30 September 2006, n. 203. On this please refer to G. FALSITTA, *Prefazione*, in M. BASILAVECCHIA, S. CANNIZZARO e A. CARINCI (eds.), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, pp. VII-IX

the amount of taxes included in the tax rolls. More specifically, as soon as the tax collectors or concessionaires received the tax rolls from the Tax Administration, they formally became debtors of the Tax Administration and were obliged to pay the amount of taxes resulting from the rolls<sup>41</sup>.

This obligation has been in place for more than a century, from the creation of the tax collection system of the Italian Kingdom in 1871 until the reform of 1999 and was specifically aimed at granting the Tax Administration – and, more generally, the whole public sector – with a constant and continuous flow of financial resources. The payment from tax collectors and concessionaires to the Tax Administration was due in any case, within very tight deadlines and without the possibility for collectors and concessionaires to refuse the payment on the basis of unforeseeable circumstances or force majeure<sup>42</sup>.

Such an obligation with the tax collectors and the concessionaires resulted in the latter playing a financial role to the benefit of the Public Administration and providing it with the funds needed for public expenses. As the tax collectors and concessionaires, however, did not have legal title to the credit – which stayed with the Tax Administration – they did not bear the ultimate risk of insolvency of the debtors or the risk that the debtors were unavailable or untraceable. Thus, tax collectors and concessionaires were entitled to obtain a refund for the amount of taxes that they paid in advance to the Tax Administration, but were not able to collect from debtors, upon demonstration that enforcement procedures had been sought in a timely and appropriate manner.

Such refund, however, did include neither interest on the relevant amount, nor the collection fee generally attributed to collectors and concessionaires. This proved to be a strong incentive for the efficiency of the whole collection system, as:

i. the risk of losing the refund pushed collectors and concessionaires to effectively and timely adopt all enforcement procedures available, with a strict supervision of all the activities carried out by their employees;

<sup>41</sup> Please see Art. 63 of Presidential Decree no. 858 of 15 May 1963.

<sup>42</sup> Please see Art. 64 of Presidential Decree no. 858 of 1963, providing that the tax collectors were obliged to pay 80% of the amount of taxes due within twelve days from the envisaged deadline and the balance (20%) by day 9 of the second month subsequent to the deadline. See also G. FALSITTA, *Riscossione delle imposte dirette*, quot., p. 92. In order to mitigate the financial burden born by concessionaires Art. 72 of Presidential Decree no. 43 of 28 January 1988 amended the relevant rules: the concessionaire had to pay 60% of the amount of taxes due within seventeen days from the deadline and the balance (40%) by day 14 of the third month subsequent to the deadline.

ii. the circumstance that the refund was interest-free and that the collection fee was not granted incentivized collectors and concessionaires to keep the amount of uncollected taxes as low as possible, in order to reach a profitable result at the end of the year<sup>43</sup>.

Furthermore, as tax collectors and concessionaires were also obliged to pay a deposit upon appointment for the collection services, the infringement of the obligation to pay in advance the amount of taxes included in tax rolls resulted in the seizure of the deposit by the Tax Administration.

The reform of 1999 not only repealed the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes included in the tax rolls<sup>44</sup>, but also provided for a number of cases in which the refund to concessionaires was automatically granted<sup>45,46</sup>. As mentioned above, however, this resulted in a dramatic increase of the amounts of uncollected taxes, thus leading to the reform of 2005 and to the shift of tax collection activities from privately held concessionaires to *Equitalia*, the entity publicly held by *Agenzia delle entrate* and the National Social Security Institute.

### 3.2. *The evolution of the right to the collection fee*

Among the rights of the tax collectors/concessionaires, the right to the collection fee certainly is the most relevant one.

At the time of the tax collectors, such fee was determined as a fixed percentage of the overall amount of taxes that the tax collector was required to collect from the debtors. Such percentage was determined in the procurement agreement entered into by the municipality or province

<sup>43</sup> In this respect G. FALSITTA, *Prefazione*, quot., pp. VII-IX.

<sup>44</sup> Please refer to Art. 1, let. c) of Delegation Law no. 337 of 1998 and Legislative Decree no. 46 of 1999.

<sup>45</sup> Please refer to Art. 1, let. l) of Delegation Law no. 337 of 1998 and Artt. 19-20 Legislative Decree no. 112 of 1999.

<sup>46</sup> A few years before the reform of 1998-1999 scholars anticipated some of the changes provided by this reform, among which the repeal of the obligation to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes. Reference is to R. LUPI, *La riscossione esattoriale nella fiscalità di massa: dalla «riscossione rapida» alla «riscossione sicura»*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 859-861 who clarifies that the repeal of the mentioned obligation was provided in order to mitigate the financial burden of collection activities on concessionaires and with the intention to change the role of concessionaires, from funders of the Public Administration to entities specifically focused on the enforcement stage of the collection. See also the Circular of the Ministry of Finance 27 November 2000, no. 215/E.



on one side and the tax collector on the other side and could not exceed the ceiling of 6,72%<sup>47</sup>. The amount of taxes relevant for the determination of the collection fee did not include taxes considered as not due (and, consequently, relieved to the taxpayers) and those eventually deemed as not collectable due to the unsuccessfulness of the enforcement procedures. The burden of the collection fee was entirely borne by taxpayers: in fact, the provision of 1931 according to which the amount of the collection fee had to be paid and economically borne by the Tax Administration was repealed in 1958<sup>48</sup>.

The reform of 1971 included some changes to the provisions on the collection fee. It did not alter the ceiling of 6,72%, but provided also for a minimum threshold of the fee, equal to 0,60%, leaving the exact determination to each specific procurement agreement to be entered into at a local level. Then – and most relevantly – the reform of 1971: (i) provided a collection fee also for cases of spontaneous liquidation of the taxes by the taxpayers, although the costs for the tax collectors were highly different (and lower) if compared to cases of non-compliance; (ii) explicitly placed the cost of the collection fee with the Tax Administration, with the specific aim to ensure a higher degree of transparency in the financial statements of the Tax Administration, a stricter control of the costs borne by the Tax Administration for the collection services and the elimination of discriminations among taxpayers resident in different areas of the Italian territory<sup>49</sup>.

As mentioned above, the reform of 1971 and the adoption of ways to remit the taxes due different from the tax roll widely contributed to a crisis of the overall system of tax collectors. This led to the reform of tax collection of 1988, which created the Central Service of Tax Collection and formally adopted the model of the administrative concession. In such context the determination of the collection fee was also revised. Notably, the rationale underlying the determination of the collection fee was

<sup>47</sup> Art. 56, para. 2 of Presidential Decree no. 858 of 15 May 1963.

<sup>48</sup> Reference is to Art. 32 of the Royal Decree 17 September 1931, no. 1608 that explicitly placed the burden of the collection fee with the Tax Administration and that was repealed by Art. 288, let. b) of the Presidential Decree no. 645 of 1958. The circumstance that the economic burden of the collection fee had to be borne by the taxpayers was confirmed by the Circular of the Ministry of Finance 8 July 1960, no. 455190. On this please refer to G. FALSITTA, *Riscossione delle imposte dirette*, quot., pp. 90-91, who considers such interpretative position as questionable.

<sup>49</sup> On these aspects please refer to S. BUSCEMA, *Riscossione (contabilità pubblica)*, quot., p. 3.

to ensure that each concessionaire could obtain a similar amount of profit taking into account an average level of costs for each concessionaire, considering the territorial scope of the concession, the number of offices of the concessionaire made available to the taxpayers and the number of employees required for a regular and constant provision of the collection services.

As evident, this marked a clear difference with the past experience of tax collectors: while in the past the amount of the collection fee represented one of the elements for the appointment of the tax collector in the public tender – so that tax collectors were incentivized to provide the collection services for a fee as low as possible – the reform of 1988 was aimed at taking into account the economic situation of the concessionaires, confirming the attribution of a collection fee also for cases of spontaneous liquidation and providing an equalisation mechanism among the different concessionaires which took into account the number of taxpayers resident in the area of the concession<sup>50</sup>.

The provisions regarding the economic burden of the collection fee were amended again, placing it partly on the taxpayer and partly on the Tax Administration. More specifically, while the Tax Administration borne the cost of the collection fee in case of a timely payment by the taxpayer, the latter had to bear the cost of the collection in case of payment after the expiry of the payment deadline. In this sense, the collection fee became a cost for all taxpayers paying the amounts due after the deadline.

Then, and from a more general standpoint, the provisions on the collection fee were far from being coherent. As said, the collection fee should represent the remuneration for the collection activities, i.e. for those activities aiming at finding the debtor, analysing his economic and financial situation, identifying the assets that could more easily be seized and, more in general, carrying out all the activities capable of ensuring a faster and more secure collection of the taxes. The reforms of 1971 and 1988 did not comply with this rationale, as a significant part of the remuneration of tax collectors and concessionaires derived from the collection fee in cases of spontaneous liquidation from taxpayers, i.e. from cases in which the activity of collectors and concessionaires was limited to cash the sums voluntarily paid by the taxpayers. And the scenario became even more incoherent after 1998, when the obligation to pay in advance

<sup>50</sup> For further details please refer to F. DE DOMENICO, *Tra aggi e compensi meglio un servizio pubblico di riscossione?*, quot., pp. 8138-8144.

the amounts included in the tax rolls was repealed and the concessionaire did not bear the financial risk of late payments any longer.

Thus, constitutional concerns over the legitimacy of the collection fee began to arise and they became even stronger when, further to the reform of 2005, the collection activities were assigned to a public entity under the direct control of the Tax Administration.

Notwithstanding the multiple cases brought before the Constitutional Court in respect of the constitutional legitimacy of the collection fee<sup>51</sup>, only in June 2021 the Constitutional Court clearly stated that the provisions on the collection fee infringed the principle of reasonableness, as a principle directly deriving from the principle of equality laid under Art. 3 of the Italian Constitution<sup>52</sup>. Albeit rejecting the case claiming that the legislator enjoys a wide discretionary margin for reforming the relevant provisions, the Court clearly struck down the entire system of the collection fee, noting that as a result of the relevant provisions the entire burden of the collection fee – which included the costs for the large amount of uncollectable sums – was borne by late-paying taxpayers, including those that, after having received the notification of a notice of payment, decided to litigate the case before the court. In this sense – states the Court – the provisions on the collection fee give rise to an arbitrary situation, where a few taxpayers bear the costs of the collection activities carried out with respect to a larger number of taxpayers, including those referred to taxes that – being owed, for instance, by dead persons or by bankrupt companies – should be deemed as finally not collectable.

The Constitutional Court does not take an express position on the nature of the collection fee.

The point has been discussed for a long time among scholars and even in the jurisprudence: on one side it has been deemed as the remuneration

<sup>51</sup> Just to mention the most recent cases, please refer to the order of the Provincial Tax Court of Rome no. 271 of 23 September 2010 and the order of the Provincial Tax Court of Turin no. 147 of 18 December 2012. The first order was declared not admissible by the order no. 158 of 21 June 2013 of the Constitutional Court, while the second order was rejected through the order no. 147 of 9 July 2015. The Constitutional Court order no. 129 of 26 May 2017 dismissed further questions concerning the constitutional legitimacy of the collection fee, raised by the Provincial Tax Court of Cagliari, the Regional Tax Court of Rome and the Regional Tax Court of Milan. More recently, the order of the Regional Tax Court of Milan no. 264 of 8 June 2016 was dismissed by the Constitutional Court through the order no. 65 of 29 March 2018.

<sup>52</sup> Please refer to the judgment of the Italian Constitutional Court no. 120 of 10 June 2021.

for the collection service due on the basis of the administrative concession characterizing the relationship between the tax collector and the Tax Administration<sup>53</sup>, on the other side it has been qualified as an accessory of the tax, being the taxpayer obliged to pay it even in cases in which he had simply received a notice of payment and no enforcement procedures against him had been started<sup>54</sup>. Then, the circumstance that as from 2005 onwards such collection fee was due to a publicly held entity, directly appointed by the legislator for carrying out the collection activities and outside of any procurement agreement or administrative concession further strengthened the position of those qualifying the collection fee as an accessory of the tax.

In this respect, the Constitutional Court simply mentions the Italian Supreme Court jurisprudence which traditionally qualified the collection fee as a remuneration for the collection services<sup>55</sup>, but does not expressly share such position. Likely, the reason for such an approach is that the Court openly criticizes the overall system of the collection fee on the basis of principle of equality and reasonableness, without even mentioning the principle of ability to pay.

Had the Court gone for an express qualification of the collection fee, it would likely have been caught between a rock and a hard place.

On one side, it would have been difficult to maintain the Italian Supreme Court jurisprudence on the qualification of the collection fee as a remuneration for the collection service, considering that – as said above – the collection fee was due even in cases in which the taxpayer had simply appealed against the notice of payment and the enforcement procedures had not even been started. Furthermore, such a qualification would have not allowed the Court to express its remarks on the general setup of the collection activities, requiring the judges to carefully focus on the appropriateness of the relationship between the amount of the collection fee and the costs for the collection activities carried out in the specific case.

<sup>53</sup> A. RENDA, *Illegittimo l'aggio di riscossione senza le prove della effettiva attività svolta per il recupero delle imposte*, in *Corriere tributario*, 2012, pp. 3499-3504

<sup>54</sup> G. INGRAO, *Gli interessi moratori e l'aggio di riscossione nella nuova dinamica della riscossione dei tributi*, in *Dial. trib.*, 2011, pp. 651-653; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1421 ss.

<sup>55</sup> Italian Supreme Court, Chamber V, 12 February 2020, no. 3416. See also the judgments of the Italian Supreme Court, Chamber V, 11 May 2020, no. 8714; 28 February 2017, no. 5154; 23 December 2015, no. 25932 and 3 April 2014, no. 7868.

On the other side, a qualification of the collection fee as a tax would have required the Court to assess its legitimacy against the ability to pay principle. And in such case the Court, instead of rejecting the case claiming the wide discretionary margin of the legislator in reforming the system, would have been forced to uphold the appeal and to formally state that the provisions on the collection fee infringe the constitutional principle of ability to pay. And this likely was not the Court's preferred course of action, also considering the financial implications of such a judgment.

In this sense, we should note that the legislator quickly reacted to the Court judgment and provided that, as from 1 January 2022, the collection fee is not due anymore and that the cost of the collection activities should be deemed as a general expense, to be borne by the generality of taxpayers<sup>56</sup>.

In any case, even assuming that the mechanism of the collection fee is devised in a way to comply with the principle of reasonableness – *id est*, keeping the amount of the uncollectable sums as low as possible and providing that the related costs for the enforcement procedures are not borne by late-paying taxpayers – the proportionality principle should also be considered.

In this respect, relevance should be attributed to the judgment of the European Court of Human Rights in the *Yukos* case<sup>57</sup>, ruling on the legitimacy of the actions of the Russian Tax Administration and the Russian Authorities in charge of tax collection with respect to the oil company Yukos. The Russian Tax Authorities issued several notices of assessment against *Yukos* for the years between 2000 and 2003 for having acted in a manner that circumvented the applicable tax legislation, essentially proceeding to decreasing the taxable base for the purposes of direct and indirect taxes applicable in Russia through transfer pricing manoeuvres, aimed at transferring most of the revenues deriving from the extraction, refining and marketing of oil in favour of companies belonging to the Yukos group and benefiting from favourable tax regimes, due to their location in specific areas of Russia.

With specific regard to the collection of credits for the assessed taxes, the Russian authorities first seized twenty-four companies in which Yu-

<sup>56</sup> Please refer to Art. 17, para. 1, Legislative Decree no. 112 of 1999, as amended by Art. 1, para. 15, Law no. 234 of 2021.

<sup>57</sup> Reference is to the judgment of the European Court of Human Rights of 20 September 2011, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*.

kos held a stake and froze the funds deposited with banks in the country, then seized and sold the shares of the subsidiary *OAO Yuganskneftegaz* – the subsidiary company that owned the main oil production facilities and, as such, played a primary role within the Yukos group – for a price well below the estimated value of the company. In addition, the Russian Tax Authorities had implemented the aforesaid collection procedures within a very short period of time – especially when considered in relation to the amounts at stake – and, moreover, had applied to the already exorbitant amount of the tax credits a 7% surcharge as expenses incurred for the enforcement procedures.

After reiterating the well-established orientation on the so-called margin of appreciation of the State and its particular significance in a matter such as taxation, which is intimately linked to the sovereignty of the State, the European Court of Human Rights focused on certain peculiarities of the collection procedures carried out against *Yukos* and, *inter alia*, on the method of calculating the costs of the enforcement procedures. In this regard, in considering that the principle of proportionality had been violated in terms of the correct balance between the prerogatives of the public authorities to collect taxes and the protection of the assets of the company, the court pointed out that the authorities had refused to calculate the amount due as costs for the enforcement procedure according to a method different from the fixed percentage one, which resulted in a sum clearly disproportionate to what could reasonably be expected.

The relevance of the principle of proportionality in respect of the collection fee seems confirmed by a recent provision adopted in the area of local taxes, *id est* in the sole area in which – further to the latest amendments of the provisions on the collection fee applicable for state taxes – the economic burden of the collection fee is still borne by the taxpayers who received the notification of the tax assessment or notice of payment. In the area of local taxes, in fact, the legislator specifically provided for an upper ceiling of the amount of the collection fee, specifying that, although calculated as a percentage of the taxes due, such amount cannot exceed the ceilings of 300 or 600 Euro, depending on the circumstance that the taxpayer remits the taxes due, respectively, within 60 days from the notification of the enforceable tax assessment or, as an alternative, after the expiry of such deadline<sup>58</sup>.

<sup>58</sup> Please refer to Art. 1, para. 803, Law 27 December 2019, no. 160.

4. *Investigative powers of the tax collectors and concessionaires and strengthening of such powers after the assignment of tax collection services to publicly held entities*

We illustrated above the rights and duties of tax collectors and concessionaires and we also illustrated the shift of the tax collection to publicly held entities that took place in 2005 (first *Equitalia* and, then, *Agenzia delle entrate-Riscossione*). We also mentioned that tax collectors and concessionaires were assigned with all the powers needed for the enforcement of the tax credit. Such powers traditionally include the power to seize the assets of the debtor, be they immovable or movable properties or, as an alternative, credits of the debtor (typically, the credit of the debtor against the bank on the basis of a bank account agreement).

Apart from these powers, the investigative powers of tax collectors and concessionaires to obtain information on the economic and financial situation of the taxpayer before the start of the enforcement procedures (and, clearly, with the aim of ensuring a positive outcome of the enforcement procedures) deserve a specific attention.

Both tax collectors and concessionaires substantially lack any information on the economic and financial situation of the debtor. More specifically, after the receipt of the tax roll from the Tax Administration and after a first and unsuccessful attempt of enforcement of the tax credit – generally, an attempt of seizing the movable assets existing in the house of the debtor, being the current value of these assets usually lower of the amount to be collected – the tax collector or concessionaire could acquire information on the taxpayer only through the competent office of the Tax Administration.

The tax office generally communicated to the tax collector only the information available on the basis of the tax return, as any immovable property of the debtor, participations held by the debtor (and insofar as such assets gave rise to a dividend, *id est* to an income included in the tax return) or the movable assets belonging to the debtor and specifically included in the tax return<sup>59</sup>. The tax collectors and concessionaires, however, had no or very poor information on the financial situation of the taxpayer, *id est* amount of money deposited on bank

<sup>59</sup> Reference is to cars, boats and aircrafts belonging to the taxpayer and that had to be included in the form of the tax return pertaining to the assessment based on the taxpayer's standard of living (so called *redditometro*).

accounts, valuable assets deposited in safety deposit boxes or assets held in trust companies. The tax office, on its turn, could obtain such information, but for the specific purpose of assessing the amount of taxes due. The result was that before the start of enforcement procedures the powers of the tax collectors and concessionaires were very limited and that each enforcement procedure had to be seen as an attempt to find a property of the debtor capable of ensuring the amount of the credit<sup>60</sup>.

The situation radically changed as from 2005, when the collection activities were assigned to publicly held entities. The powers of *Equitalia* and, then, *Agenzia delle entrate-Riscossione* became much more significant. They were allowed to adopt all measures of conservancy laid under the civil code (similarly to any private creditor) and, in addition, the specific measures provided for tax collectors, including the possibility to notify to third parties (for instance, banks and financial intermediaries) requests aimed at obtaining information on the economic and financial situation of the debtor and the order to the third party to pay the amount of the debt against the tax debtor directly in the hands of the tax collector, up to the amount of the tax debt.

Then, as from 2016 *Agenzia delle entrate-Riscossione* was assigned with the general power to fully access all the databases available to the Tax Administration for the purposes of tax collection. Such databases include not only the employment relationships of the debtor resulting from the database of the National Social Security Institute, but also – and most relevantly – the archive of financial transactions held and managed by the Tax Administration, thus allowing the tax collector to have immediate and full access to all the financial information regarding the taxpayer, including all the financial movements of each bank account of the taxpayer<sup>61</sup>.

As evident, the access to these very personal and sensitive data of the taxpayers raise potential issues in respect of the regulation regarding the protection of taxpayers' personal data. And such issues become

<sup>60</sup> For the strengthening of the powers regarding the economic and financial situation of the taxpayer in the early Nineties, at the time of concessionaires, please refer to R. LUPI, *La riscossione esattoriale nella fiscalità di massa: dalla «riscossione rapida» alla «riscossione sicura»*, quot., pp. 854-859.

<sup>61</sup> Please refer to Art. 18, para. 2, Legislative Decree no. 112 of 1999; Art. 35, para. 25, Law Decree no. 223 of 2006 and, most recently, Art. 3, para. 1, Law Decree no. 193 of 2016.



more delicate and difficult to solve when dealing with privately held tax collectors. A relevant example, in this respect, can be taken from the orders of the Italian Data Protection Authority: even in the years in which the tax collector did not enjoy full access to taxpayers' financial data, the Authority required the implementation of specific measures for cases in which the (limited) access to taxpayers' financial data had to be granted to privately held tax collectors<sup>62</sup>, asking for a specific and personal identification of the officers having the access to the database and, more generally, for a number of measures aimed at ensuring a correct balance between the taxpayers' right to data protection and the access to their financial data for the purpose of tax collection<sup>63</sup>.

## 5. *Conclusions*

The Italian experience of the past decades demonstrates that it is certainly possible to attribute the competence to collect taxes to a non-public entity.

This being said, the further question regards the appropriateness of such an attribution. In this respect the answer is much more doubtful as:

*i.* the past Italian experience demonstrates that a system of privately held tax collectors on a municipal or provincial basis would require the Tax Administration to deal with a large number of private entities, with all the ensuing difficulties in respect of the supervision of such entities. On the other hand, the Italian experience of concessionaires clearly show the risks of the opposite scenario: a few tax concessionaires would likely acquire such a power, from both an economic and political standpoint, that would render them capable of affecting the decisions taken at the Government or Parliament level. Thus, the identification of a balance point would be far from being easy;

*ii.* the sense of a tax collection system based on private tax collectors is that it should deliver better results as compared to a public system of tax collection. The Italian experience demonstrates that the obligation for tax collectors to pay in advance to the Tax Administration the amount of taxes they are required to collect plays a crucial role. Now, even depart-

<sup>62</sup> Reference was, specifically, to privately held collectors of local taxes.

<sup>63</sup> Please refer to the Order of the Italian Data Protection Authority of 7 October 2009, para. 7.

ing from the reasons that led to the repeal of such obligation in the Italian system, we should also wonder if such an obligation is feasible in the current economic scenario. In other words: is it possible to identify privately held companies that can bear such financial burden, while remaining profitable? The answer could still be positive, but likely at the expense of a significant amount of the collection fee, that should remunerate also the financial risk borne by virtue of the mentioned obligation;

*iii.* the determination of the collection fee is strictly linked to the economic and financial risks that the privately held tax collector is required to bear. Its determination as a percentage of the amount of taxes to be collected probably constitutes the more viable path, but also in this case we should wonder if the economic burden of the collection fee should be borne by the Tax Administration or, as an alternative, by the taxpayer or, as a further alternative, by both. In case the burden is totally or partially borne by the taxpayer the mechanism should be devised in a way not to place on late-paying taxpayers the costs associated with the unsuccessful outcome of enforcement procedures of uncollectable amounts. Otherwise a potential infringement of the principle of equality and reasonableness could arise, as stated by the recent judgment of the Italian Constitutional Court issued in June 2021;

*iv.* furthermore, the system should also include an upper ceiling, expressed as a fixed amount of money, of the collection fee to be borne by the taxpayer. In the opposite case, in fact, the application of a purely percentage mechanism could lead to the infringement of the principle of proportionality, as affirmed also by the European Court of Human Rights in the *Yukos* case;

*v.* while the possibility to enjoy a full access to the economic and financial situation of taxpayers plays a crucial role for the positive outcome of enforcement procedures, it should be noted such access may well raise potential issues with regard to the observance of data protection rights and such issues generally become more delicate and require a more careful balance between the opposite interests when a privately held (rather than a public) entity is appointed as tax collector.

### *Abstract*

L'articolo illustra il ruolo dei soggetti privati nell'ambito della riscossione dei tributi, analizzando l'evoluzione del ruolo di tali soggetti nel corso dei decenni. L'autore si sofferma sulla qualificazione del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e gli esattori (e, successivamente, i concessionari), soffermandosi sui

loro diritti e doveri e prestando particolare attenzione all'obbligo di "non riscosso per riscosso" e al diritto all'aggio di riscossione. Vengono analizzati i poteri di indagine dell'esattore, tenuto anche conto della loro interazione con la tutela dei dati personali dei contribuenti.

The article illustrates the role of privately held entities in the area of tax collection, analysing the evolution of the role of such entities during the decades. The author focuses on the qualification of the relationship between the Tax Administration and the tax collectors (and, lately, tax concessionaires), focusing on their rights and duties and paying specific attention on the obligation of 'uncollected as if collected' and the right to the collection fee. The investigative powers of the tax collector are analysed, having also regard to their interplay with the taxpayers' data protection rights.



ANTONIO MERONE - ANGELO PARENTE

Rassegna di giurisprudenza\*

**Ord. n. 382 del 10 gennaio 2022 (emessa il 21 ottobre 2021) della Cass., Sez. V civ. – Pres. Chindemi Domenico, Rel. D’Oriano Milena**

Imposta di registro, ipotecaria e catastale – Avviso di liquidazione – Rettifica valore vendita immobile – Motivazione – Perizia di stima – Impugnazione – Rigetto – Ricorso per cassazione – Inammissibilità – Difetto di autosufficienza – Fattispecie.

Massima

*In base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall’art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell’avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l’esame del ricorso.*

Ritenuto che

1. con sentenza n. 1343/14/17 depositata in data 15 marzo 2017, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava l’appello proposto dal Consorzio C.P.C. società cooperativa a r.l. avverso la sentenza n. 21832/6/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con condanna al pagamento delle spese di lite;

2. il giudizio aveva ad oggetto l’impugnazione di un avviso di liquidazione con cui l’Agenzia delle Entrate aveva rettificato, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, il valore di alcuni beni, siti all’interno di un centro commerciale di Roma, oggetto di una compravendita rogata in data 28/06/2011, elevando ad € 417.000,00 il valore dichiarato di € 321.808,00, sulla base di una valutazione di stima effettuata dall’Agenzia del Territorio allegata e richiamata nell’atto;

3. la CTP aveva rigettato il ricorso, ritenendo attendibile la stima dell’Ufficio; la CTR aveva rigettato l’appello della contribuente sul presupposto che, ai fini

\* Rassegna a cura di Antonio Merone, già Presidente di Sezione della Corte Suprema di Cassazione, con la collaborazione di Angelo Parente, dottore di ricerca in diritto tributario.

della motivazione, fosse sufficiente l'allegazione della perizia di stima ed irrilevante il richiamo a disposizioni di legge abrogate dalla l. n. 88 del 2009, e che, a fronte della pluralità degli elementi indicati nella perizia ed utilizzati per determinare il valore venale del bene, l'appellante avesse formulato delle considerazioni del tutto generiche;

4. avverso la sentenza di appello la contribuente proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica in data 13 ottobre 2017, affidato ad un unico motivo; l'Agenzia delle Entrate si costituiva tardivamente ai soli fini di una eventuale partecipazione all'udienza.

Considerato che

1. con un unico motivo la ricorrente denunciava la violazione e falsa applicazione di norme di diritto deducendo che erroneamente la CTR aveva ritenuto irrilevante ai fini dell'adeguatezza della motivazione il richiamo a disposizioni di legge ormai abrogate e sufficiente il rinvio alla perizia di stima allegata, facendo inoltre riferimento, come elementi di comparazione, a contratti in realtà non indicati nella perizia di stima allegata.

Osserva che

1. Il motivo di ricorso risulta inammissibile per difetto di autosufficienza.

1.1. Pur volendo sottacere i profili di inammissibilità di una modalità di deduzione del tutto generica, priva di riferimenti normativi, che si sostanzia nella prospettazione di un elenco di argomentazioni, addossando alla S.C. il compito, ad essa non spettante, di individuare la violazione di legge nella quale sarebbe incorsa la pronunzia di merito, risulta già affermato da questa Corte che «In base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 c.p.c., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso» (vedi Cass., n. 16147 del 2017 e n. 9536 del 2013, nonché Cass., n. 28570 del 2019 in riferimento alla cartella di pagamento), ed ancora che «In tema di contenzioso tributario, è inammissibile, per difetto di autosufficienza, il ricorso per cassazione ex art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., avverso la sentenza che abbia ritenuto correttamente motivato l'atto impositivo, qualora non sia trascritta la motivazione di quest'ultimo, precludendo, pertanto, al giudice di legittimità ogni valutazione» (vedi Cass., n. 2928 del 2015).

1.2 Ebbene, nella specie la contribuente, pur contestando la valutazione espressa dalla CTR circa l'irrelevanza, ai fini della motivazione, del richiamo a norme ormai abrogate, la sufficienza del rinvio alla perizia di stima allegata, nonché il riferimento operato dalla stessa CTR a contratti utilizzati come comparazione in realtà non indicati nell'atto, omette di riportare nel corpo del ricorso per cassazione la motivazione dell'avviso di rettifica di cui censura la carenza per i profili innanzi indicati, non consentendo così a questa Corte di esprimere il suo giudizio in proposito alla correttezza o meno della valutazione compiuta dalla CTR.

2. Per mera completezza, quanto alla errata indicazione del riferimento normativo, si ricorda che «L'obbligo di motivazione degli atti impositivi, sancito dall'art. 7 del c.d. Statuto del contribuente, deve essere interpretato avendo riguardo ai canoni di leale collaborazione e buona fede, espressi dal successivo art. 10, la cui portata deve essere ricostruita alla luce dei principi di solidarietà economica e sociale e di ragionevolezza sanciti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 Cost.: ne deriva che sono irrilevanti le violazioni formali che non abbiano arrecato un'effettiva lesione della sfera giuridica del contribuente» (vedi Cass., n. 11052 del 2018), quale potrebbe essere la mera indicazione di una norma ormai abrogata che non costituisca l'unico presupposto giuridico dell'accertamento.

Quanto al rinvio alla perizia di stima, di cui è pacifica l'allegazione, si evidenzia che, secondo il costante insegnamento di questa Corte (Cass., Sez. 5, 25 luglio 2012, n. 13110; Cass., Sez. 5, 20 febbraio 2019, n. 4176; Cass., Sez. 5, 19 novembre 2019, n. 29968), l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per *relationem*, ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento, o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notifica.

Del tutto irrilevante poi, ai fini della verifica della motivazione dell'atto impositivo, l'erronea qualificazione eventualmente effettuata dalla CTR, e non dall'ente impositore, rispetto ad alcuni elementi utilizzati in comparazione, potendo al più incidere tale imprecisione sul piano di un vizio di motivazione della sentenza impugnata, profilo che la contribuente non ha ritenuto di contestare.

3. Il ricorso va pertanto dichiarato inammissibile.

3.1 Nulla sulle spese stante la tardiva costituzione dell'Agenzia delle Entrate.

3.2. Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art.1, comma 17, della l. n. 228 del 2012 (che ha aggiunto il comma 1-*quater* all'art. 13 del d.P.R. n. 115 del 2002) – della sussistenza dell'obbligo di versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione dichiarata inammissibile.

P.Q.M.

dichiara l'inammissibilità del ricorso;

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

**Ord. n. 746 del 12 gennaio 2022 (emessa il 17 novembre 2021) della Cass., Sez. VI civ. – T – Pres. Luciotti Lucio, Rel. Lo Sardo Giuseppe**

IRES e IVA – Cartella di pagamento – Art. 36-*bis*, d.P.R. n. 600/73 – Dichiarazioni fiscali – Emendabilità – Art. 2, commi 8 e 8-*bis*, d.P.R. n. 322/98 – Rimborso.

Massima

*È stata affermata l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'amministrazione tributaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.), e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.)*

Rilevato che

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche il 6 agosto 2018 n. 500/06/2018, che, in controversia su impugnazione di cartella di pagamento *ex art.* 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per IRES e IVA relative all'anno 2008, ha accolto l'appello proposto dalla "D. s.r.l." nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro il 12 maggio 2015 n. 364/01/2015, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha riformato la decisione di prime cure, sul presupposto che l'omessa indicazione dei costi sostenuti in misura complessiva di € 192.281,00 per gli investimenti ambientali negli anni d'imposta 2001, 2002 e 2003 era stata sanata con la presentazione delle dichiarazioni integrative nell'anno 2008. La "D. s.r.l." si è costituita con controricorso. Con ordinanza interlocutoria, il collegio ha rinviato la causa a nuovo ruolo in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte sull'applicabilità dell'art. 6, comma 11, del d.l. 23 ottobre 2018 n. 119, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2018 n. 136, alle controversie in materia di cartelle di pagamento *ex art.* 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600. All'esito di tale decisione, ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* c.p.c., la proposta formulata dal relatore è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. La controricorrente ha depositato memoria, chiedendo la rimessione della causa alla pubblica udienza della Sezione Tributaria.

Considerato che

Con unico motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 4 della l. 18 ottobre 2001 n. 383, anche in combinato disposto con gli artt. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322 (nel testo anteriore alla modifica apportata dall'art. 5 d.l. 22 ottobre 2016 n. 193, convertito, con modificazioni, nella l. 1° dicembre 2016 n. 225) e 38, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973 n.



602, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'omessa indicazione dei costi sostenuti per gli investimenti nelle dichiarazioni relative agli anni d'imposta 2001, 2002 e 2003 era stata sanata con la presentazione delle dichiarazioni integrative nell'anno 2008.

Ritenuto che

1. Preliminarmente, si deve disattendere l'istanza della controricorrente per la trattazione della causa in pubblica udienza.

In adesione all'indirizzo espresso dalle Sezioni unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass., Sez. un., 5 giugno 2018, n. 14437), e non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass., Sez. un., 23 aprile 2020, n. 8093).

In particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un consolidato orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo (Cass., Sez. 5, 5 marzo 2021, n. 6118; Cass., Sez. 5, 30 marzo 2021, n. 8757). Per cui, posto che nella specie si tratta di questione già scrutinata dai giudici di legittimità, la controversia può essere esaminata in camera di consiglio.

1.1 Parimenti, si deve disattendere l'eccezione di tardività del ricorso per cassazione sul presupposto dell'inapplicabilità della sospensione dei termini di impugnazione delle pronunce giurisdizionali *ex art. 6, comma 11, del d.l. 23 ottobre 2018 n. 119*, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2018 n. 136, alle controversie in materia di cartelle di pagamento *ex art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600*, le quali non costituirebbero "atti impositivi" in senso stretto.

Difatti, come è stato recentemente chiarito da questa Corte, in tema di definizione agevolata, anche il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato *ex art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600*, con la quale l'amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi dell'art. 6, comma 11, del d.l. 23 ottobre 2018 n. 119, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2018 n. 136, qualora la predetta cartella costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, *ex art. 19 del d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546*, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva (Cass., Sez. un., 25 giugno 2021, n. 18298; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2021, n. 30704; Cass., Sez. 5, 5 novembre 2021, n. 32071).

Per cui, è applicabile la sospensione dei termini di impugnazione *ex art. 6, comma 11, del d.l. 23 ottobre 2018 n. 119*, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2018 n. 136.

1.2 Per il resto, il motivo è infondato.

1.3 La lettura restrittiva del principio generale di emendabilità delle dichiarazioni fiscali anche in sede contenziosa non appare corretta.

In primo luogo, occorre muovere dal quadro normativo di riferimento. L'art 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322 permette di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice. Il successivo comma 8-*bis*, inoltre, consentiva nella versione vigente *ratione temporis* di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta o di un minor credito mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

1.4 In merito alla portata applicativa della norma, questa Corte ha chiarito (a partire da: Cass., Sez. un., 30 giugno 2016, n. 13378) che in tema di imposte dirette che il principio di generale emendabilità della dichiarazione è riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 ss. c.c. (tra le tante: Cass., Sez. 5, 30 settembre 2015, n. 19410; Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2015, n. 20208; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2017, n. 30172; Cass., Sez. 5, 12 gennaio 2018, n. 610; Cass., Sez. 5, 24 aprile 2018, n. 10029; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2018, n. 31061; Cass., Sez. 6-5, 12 ottobre 2018, n. 25596; Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2019, n. 2921; Cass., Sez. 5, 21 ottobre 2019, nn. 26677 e 26678; Cass., Sez. 5, 4 marzo 2020, n. 6016; Cass., Sez. 5, 24 giugno 2021, n. 18079; Cass., Sez. 5, 30 giugno 2021, n. 18378).

In questa prospettiva è stato affermato che le denunce dei redditi costituiscono di norma delle dichiarazioni di scienza e, quindi, possono essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti.

1.5 In tema d'imposte sui redditi, la dichiarazione affetta da errori di fatto o di diritto da cui possa derivare, in contrasto con l'art. 53 Cost., l'assoggettamento del contribuente a tributi più gravosi di quelli previsti per legge è emendabile anche in sede contenziosa, attesa la sua natura di mera esternazione di scienza, dovendosi ritenere che il limite temporale di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322 sia circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lg. 9 luglio 1997 n. 241, dell'eventuale credito risultante dalla rettifica (Cass., Sez. 5, 17 settembre 2014, n. 19537; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2015, n. 21740; Cass., Sez. un., 30 giugno 2016, n. 13378; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11507; Cass., Sez. 5, 30 ottobre 2018, n. 27583; Cass., Sez. 5, 28 novembre 2018, n. 30796; Cass., Sez. 5, 28 gennaio 2020, n. 1862; Cass., Sez. 5, 28 ottobre 2020, n. 23669; Cass., Sez. 5, 20 luglio 2021, n. 20684; Cass., Sez. 5, 24 agosto 2021, n. 23382). Deve, pertanto, riconoscersi al contribuente la possibilità, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine (decaden-

ziale) di cui all'art. 2 citato (Cass., Sez. 5, 28 novembre 2018, n. 30796; Cass., Sez. 5, 17 ottobre 2019, n. 26382; Cass., Sez. 5, 14 novembre 2019, n. 29651; Cass., Sez. 5, 29 aprile 2020, n. 8352).

1.6 Dunque, la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

Del resto una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la correzione della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost. e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa di cui all'art. 97, comma 1, Cost. (Cass., Sez. 5, 31 gennaio 2011, n. 2226; Cass., Sez. 5, 28 gennaio 2020, n. 1862).

Tali principi sono stati altresì di recente ulteriormente precisati ritenendo che il termine annuale di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione del credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (tra le tante: Cass., Sez. 5, 20 aprile 2012, n. 6253; Cass., Sez. 5, 17 settembre 2014, n. 19537; Cass., Sez. 5, 27 febbraio 2015 n. 4049; Cass., Sez. 5, 5 dicembre 2018, n. 31398; Cass., Sez. 5, 28 gennaio 2020, n. 1862) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo.

1.7 In conclusione, è stata affermata l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'amministrazione tributaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.), e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetti ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione, impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella (tra le tante: Cass., Sez. 5, 4 maggio 2004, n. 8456; Cass., Sez. 5, 29 maggio 2006, n. 12787; Cass., Sez. 5, 24 marzo 2010, n. 7086; Cass., Sez. 5, 5 maggio 2011, n. 9872; Cass., Sez. 5, 28 gennaio 2020, n. 1862; Cass., Sez. 6-5, 27 luglio 2020, n. 15982).

Ora, con riferimento al caso in esame la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non può dirsi imputabile ad una scelta discrezionale della società contribuente, ma all'incertezza interpretativa relativa

alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal conto energia (art. 25, comma 10, del d.lg. 3 marzo 2011 n. 28), di cui già usufruiva la società contribuente, e della detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. “Tremonti ambientale” (art. 6, commi da 13 a 19, della l. 23 dicembre 2000 n. 388).

Incertezza interpretativa che è stata risolta solo a seguito dell’art. 19 del d.m. 5 luglio 2012, il quale ha posto fine ad ogni incertezza circa la possibilità di cumulare i due benefici fiscali, permettendo da quella data ai contribuenti di accedere a tale agevolazione (in termini: Cass., Sez. 6-5, 27 luglio 2020, n. 15982).

In tale direzione, anche la risoluzione resa dall’Agenzia delle Entrate il 20 luglio 2016 n. 58/E si è espressa in senso favorevole alla possibilità di beneficiare “ora per allora” dell’agevolazione c.d. “Tremonti ambientale” (art. 6, commi da 13 a 19, della l. 23 dicembre 2000 n. 388) mediante dichiarazione dei redditi integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, chiarendo quanto segue: «Con riguardo, infine, alla possibilità di beneficiare dell’agevolazione in un periodo d’imposta successivo a quello di effettuazione dell’investimento ambientale, conformemente a quanto chiarito con la risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010 in relazione alla già citata agevolazione “Tremonti-ter”, si è ritenuto che la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione dei redditi integrativa ai sensi dell’art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998. Decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione a favore di cui all’art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, è altresì possibile recuperare l’agevolazione presentando un’istanza di rimborso, ai sensi dell’art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602».

1.8 La sentenza impugnata si è pienamente uniformata al principio enunciato, evidenziando che «l’Ufficio nulla ha opposto, se non ragioni formali, in merito alla spettanza della detassazione “Tremonti” (di cui agli artt. 4 e 5 della l. n. 383/2001), limitandosi a rilevare che la contribuente non aveva osservato le istruzioni in materia per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi, che prevedevano la compilazione del quadro RJ, con obbligo di indicare i costi sostenuti nel periodo d’imposta per la realizzazione degli investimenti, gli investimenti al netto dei disinvestimenti effettuati e l’ammontare del reddito agevolato. Al riguardo, si osserva, per ciò che rileva in questa sede, che la contribuente vi aveva provveduto successivamente, con la presentazione (nel gennaio 2008) delle dichiarazioni integrative relative alle annualità 2001, 2002 e 2003, rettificando i prospetti relativi all’agevolazione Tremonti e i rigli relativi alle perdite di impresa realizzate e riportabili. Peraltro, a conferma che l’Ufficio ha contestato il diritto allo scomputo delle perdite pregresse per ragioni meramente formali sta il fatto che ha proceduto direttamente all’iscrizione a ruolo dell’imposta, ex art. 36-*bis* d.P.R. 600/73, e a non emettere avviso di accertamento». Da qui la conclusione del riconoscimento del «diritto alla detassazione “Tremonti”, di cui agli artt. 4 e 5 della l. n. 383/2001».

2. Valutandosi la infondatezza del motivo dedotto, alla stregua delle suestposte argomentazioni, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

3. La recente formazione di un orientamento giurisprudenziale sulla questione controversa costituisce giusto motivo, per disporre la compensazione delle spese, giudiziali.

Non si applica l'art. 13 del d.P.R. 115/2002

P.Q.M.

rigetta il ricorso e compensa le spese giudiziali.

**Ord. n. 1394 del 18 gennaio 2022 (emessa il 07 dicembre 2021) della Cass., Sez. unite civ. – Primo Pres. Curzio Pietro, Pres. di sez. Di Iasi Camilla, Pres. di sez. Manna Antonio, Rel. Conti Roberto Giovanni**

Regolamento di giurisdizione – Ripartizione tra Tar e giudice tributario – Legittimità della cartella esattoriale – Giurisdizione tributaria.

Massima

*Nel sistema del combinato disposto del d.lg. n. 546 del 1992, art. 2 e del d.P.R. n. 602 del 1973, artt. 49 ss., ed in particolare dell'art. 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti: a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto).*

Fatti e ragioni della decisione

C.N. proponeva innanzi al Tribunale di Castrovillari opposizione avverso la cartella di pagamento notificatagli il 6 marzo 2019 dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione di Cosenza in relazione a pretese tributarie a titolo di IVA e IR-PEF, deducendo l'intervenuta prescrizione dei crediti e la nullità della cartella per mancanza della firma digitale e della certificazione di autenticità e conformità della notifica effettuata a mezzo PEC.

Il Tribunale adito, nel contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, declinava la propria giurisdizione in favore del giudice amministrativo, innanzi al quale il C. riassumeva tempestivamente il giudizio.

Il TAR della Calabria, all'udienza di discussione del 4 maggio 2021, con ordinanza n. 974/2021, pubblicata il 13/05/2021, ha sollevato conflitto negativo di giurisdizione innanzi a queste Sezioni Unite ed ha sospeso il giudizio in attesa della decisione, rilevando che la giurisdizione spetterebbe al giudice tributario.

Il Procuratore generale, nelle conclusioni assunte il 30 luglio 2021, si è espresso nel senso di risolvere il conflitto dichiarando la giurisdizione del giudice tributario.

Il suddetto conflitto negativo, ritualmente proposto dal TAR della Calabria alla prima udienza di trattazione nel merito – cfr. Cass., Sez. un., 15 maggio 2017, n. 11988 – va risolto dichiarando la giurisdizione del giudice tributario.

Ed invero, giova ricordare che secondo la giurisprudenza di queste Sezioni unite la cognizione appartiene al giudice tributario con riferimento ai fatti incidenti sulla pretesa fiscale verificatisi fino alla notifica della cartella di pagamento, ovvero fino al pignoramento, in caso di notifica invalida della stessa, invece rimanendo devoluta al giudice ordinario la cognizione sulle questioni inerenti alla legittimità formale del pignoramento, a prescindere dalla notifica della cartella, nonché la cognizione con riferimento ai fatti incidenti sulla pretesa fiscale verificatisi dopo la notifica della cartella e comunque una volta che l'esecuzione tributaria sia stata avviata – Cass., Sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822.

A tali conclusioni queste Sezioni unite sono giunte valorizzando la portata additiva della sentenza della Corte costituzionale n. 114/2018, con la quale la Consulta ha ritenuto che in relazione alla portata dell'art. 2, comma 1, d.lg. n. 546/1992, la linea di confine fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria è costituita dalla notifica della cartella esattoriale, tenuto conto di quanto previsto dall'art. 50 d.P.R. n. 602/1973, sicché le questioni insorgenti fino a tale momento restano devolute alla giurisdizione tributaria.

In base a tali premesse, queste Sezioni unite hanno affermato il seguente principio di diritto: «Nel sistema del combinato disposto del d.lg. n. 546 del 1992, art. 2 e del d.P.R. n. 602 del 1973, artt. 49 ss., ed in particolare dell'art. 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti: a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto); b)

alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria azionata *in executivis* successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi – nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica – all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)».

Orbene, la doglianza proposta dal contribuente nel giudizio attivato dal C. concerne indiscutibilmente la legittimità e validità della cartella di pagamento – le quali tutte sono riconducibili all'esistenza stessa della pretesa fiscale, riservata alla cognizione del giudice tributario in forza dell'art. 2, comma 1, d.lg. n. 546/1992 – cfr. Cass., Sez. un., 16 dicembre 2020 n. 28709; Cass., Sez. un., 20 luglio 2021 n. 20693; e, da ultimo, Cass., Sez. un., 28 luglio 2021 n. 21642 – come anche la questione relativa alla prescrizione del credito tributario – IVA e IRPEF maturate anteriormente all'emissione della cartella.

Non può che conseguirne la giurisdizione del giudice tributario.

Non vi è luogo a statuire sulle spese, trattandosi di conflitto di giurisdizione sollevato d'ufficio nel quale le parti non hanno svolto attività difensiva in questa sede. P.Q.M.

Dichiara la giurisdizione del giudice tributario, dinanzi al quale rimette le parti.

**Ord. n. 4411 del 10 febbraio 2022 (emessa il 02 febbraio 2022) della Cass., Sez. V civ. – Pres. Stalla Giacomo Maria, Rel. Dell'Orfano Antonella**

Contratti di leasing – Imposta di registro – Tardivo versamento – Contenzioso tributario – Definizione agevolata – Art. 6, d.l. 119/2018 – Sanzioni – Inapplicabilità – Incertezza normativa oggettiva tributaria.

Massima

*Costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione.*

Rilevato che

Agenzia delle Entrate propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna aveva accolto l'appello di U.L. s.p.a. avverso la sentenza n. 73/12/2019 della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna in rigetto del

ricorso proposto avverso atto di contestazione sanzioni per tardivo versamento dell'imposta di registro su contratti di leasing;

a società contribuente resiste con controricorso;

U.L. s.p.a. ha poi presentato domanda di definizione agevolata della controversia ex art. 6 d.l. n. 119/2018, respinta con provvedimento di diniego emesso in data 24/06/2020;

la società controricorrente ha, da ultimo, depositato memoria difensiva

Considerato che

1.1. va preliminarmente esaminata l'eccezione, avente carattere pregiudiziale, proposta dalla controricorrente, di inammissibilità del ricorso principale in quanto tardivamente proposto oltre il termine di mesi sei dalla pubblicazione della sentenza impugnata, giusta la modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta con la l. n. 69 del 2009;

1.2. l'eccezione è destituita di fondamento, atteso che il termine per il gravame risulta certamente osservato, posto che la sentenza della CTR veniva pubblicata il 21/12/2012, mentre il ricorso è stato proposto il 30/01/2014, e quindi ampiamente nel termine previsto, che ancora era quello cosiddetto lungo di un anno e 46 giorni;

1.3. la novella di mesi sei, introdotta con la l. n. 69 del 2009, art. 46, non è infatti applicabile nella controversia ora pendente, giusta il disposto dell'art. 58 della stessa, secondo cui l'entrata in vigore di tale disposizione coincideva col 04/07/2009, senza possibilità di efficacia retroattiva ai procedimenti già pendenti, o per i quali erano state contestate le sanzioni;

1.4. invero in tema di impugnazioni, la modifica dell'art. 327 c.p.c., introdotta dalla l. 18 giugno 2009, n. 69, che ha sostituito il termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza all'originario termine annuale, è applicabile, ai sensi dell'art. 58, comma 1, della predetta legge, ai soli giudizi instaurati dopo la sua entrata in vigore e, quindi, dal 4 luglio 2009, restando irrilevante il momento dell'instaurazione di una successiva fase o di un successivo grado di giudizio (cfr. Cass., nn. 19979/2018, 15741/2013, 17060/2012 e 6007/2012);

2.1. poste tali premesse, con il primo mezzo l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione di norme di diritto (art. 35 d.l. n. 223/2006 conv.; art. 43 d.P.R. n. 131/1986; art. 6, comma 2, d.lg. n. 472/1997) per avere la CTR erroneamente escluso l'applicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza normativa;

2.2. con il secondo motivo si lamenta omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, relativamente alla circostanza che il canone, per il periodo considerato ai fini degli adempimenti fiscali, non risultava indeterminato, come invece prospettato dall'appellante;

3.1. le censure, da esaminare congiuntamente, in quanto strettamente connesse, sono infondate;

3.2. questa Corte di legittimità (cfr. Cass., 24/06/2015, n. 13076; Cass., 24/02/2014, n. 4394; Cass., 12/02/2014, n. 3113; Cass., 28/11/2007, n. 24670) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per «incertezza normativa oggettiva tributaria» deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella nor-



mazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal d.lg. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria;

3.3. l'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può dunque rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente;

3.4. tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili;

3.5. costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione;

3.6. nel caso di specie, la società contribuente aveva chiesto l'annullamento delle sanzioni sostenendo che, in ragione della novella dell'art. 35 d.l. n. 223/2006, era intervenuta una modifica del previgente regime fiscale delle cessioni e locazioni, il che aveva determinato incertezze sull'applicazione dell'art. 35 cit., ed a conferma di ciò aveva rilevato come fosse intervenuto successivamente il legislatore con la legge finanziaria 2007, regolando le operazioni immobiliari effettuate nella vigenza del richiamato d.l. n. 223/2006, sulla base di disposizioni di

quest'ultimo che non avevano avuto successiva conversione in legge, ed aveva infine evidenziato che a causa di tale incertezza normativa era anche intervenuta la proroga fino al 18/12/2006 del termine fissato per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei contratti di locazione;

3.7. la Commissione Tributaria Regionale ha quindi accolto la richiesta della società contribuente, annullando le sanzioni ad essa applicate, ravvisando l'«esimente di oggettiva incertezza normativa (...) nelle difficoltà dovute al rinvio a successivo e apposito provvedimento direttoriale, alla mancata conversione in legge di alcune norme previste nel d.l. 223/2006 e alla successiva normativa intervenuta nella legge finanziaria 2007 (l. n. 269/2006), nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà e, infine, nella mancanza di precedenti giurisprudenziali»;

3.8. nella fattispecie in esame sussiste, dunque, come affermato dalla Commissione tributaria, una difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative applicabili, *ratione temporis*, che giustifica la non applicazione delle sanzioni;

4. il ricorso va conseguentemente respinto;

5. le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere alla società contoricorrente le spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 2.900,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per esborsi ed oltre spese forfetarie e accessori di legge.

**Sent. n. 5277 del 17 febbraio 2022 (emessa il 26 gennaio 2022) della Cass., Sez. trib. civ. – Pres. Cirillo Ettore, Rel. D'Aquino Filippo**

Tributi – Reddito d'impresa – Costi – Deducibilità – Fatture riferite ad operazioni inesistenti – Natura oggettiva o soggettiva di inesistenza – Accertamento.

Massima

*La consulenza tecnica d'ufficio è mezzo istruttorio – e non prova vera e propria – sottratto alla disponibilità delle parti ed affidato al prudente apprezzamento del giudice di merito ed è facoltà per il giudice di discostarsi motivatamente dalle conclusioni del CTU, ove non le condivide, essendo rimesso al prudente apprezzamento del giudice sia l'avvalersi o meno della consulenza tecnica, sia il condividerne le conclusioni. L'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur.*

Fatti di causa

1. La società contribuente M. s.r.l. ha impugnato un avviso di accertamento, notificato in data 2 aprile 2009, relativo al periodo di imposta 2004, con il quale, sulla base di una informativa trasmessa dalla Guardia di Finanza avente ad

oggetto un procedimento penale, veniva disconosciuto il costo di una fattura di acquisto (fattura n. 3/2003) emessa dalla società R. s.r.l. avente ad oggetto spese di impianto, così procedendosi al recupero di IRES e IRAP per la quota di costi pluriennali indeducibili (costi di impianto).

L'atto impositivo veniva emesso in sostituzione di un precedente atto impositivo, annullato in sede di autotutela.

2. La società contribuente ha censurato l'atto impositivo per difetto di motivazione, stante la mancata allegazione degli atti istruttori presupposti, costituiti dalle indagini eseguite a carico della società emittente la fattura contestata, carenza di prova della pretesa impositiva. La società contribuente ha, inoltre, rilevato l'illegittimo esercizio del potere di autotutela in relazione al precedente atto impositivo e l'esistenza del giudicato in relazione al caso deciso con precedente sentenza della «CTP di Salerno n. 561/16/17», con cui erano stati annullati in sede giudiziali gli avvisi di accertamento, successivamente annullati in sede di autotutela.

3. La CTP di Salerno ha rigettato il ricorso.

4. La CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, con sentenza in data 4 luglio 2014, ha rigettato l'appello della società contribuente. Il giudice di appello, per quanto qui rileva, ha ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela, ritenendo irrilevante la decisione della precedente causa proposta in relazione al precedente avviso annullato dall'Ufficio, avente ad oggetto altra imposta, nonché in quanto gli avvisi di accertamento emessi in relazione ai periodi di imposta 2001 – 2003 sono stati confermati da altra sentenza della CTR n. 570/04/12. Nel merito, la CTR – disconoscendo le risultanze di una consulenza depositata in corso di giudizio – ha ritenuto non provati i contratti di subappalto da parte della società emittente in virtù dei controlli incrociati con le società subappaltatrici, osservando come non fossero deducibili i costi in quanto beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto [non] colposo per il quale sia stata esercitata l'azione penale *ex art. 14, comma 4-bis, l. 24 dicembre 1994, n. 537*; la CTR ha rilevato – infine – l'inattendibilità della documentazione contabile dell'emittente.

5. Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a tredici motivi, cui ha resistito con controricorso l'Ufficio.

Ragioni della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione degli artt. 2909 c.c., 324 c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittimo l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Ufficio in costanza della sentenza del giudice di prime cure che aveva annullato giudizialmente l'atto, rigettando l'eccezione di passaggio in giudicato della precedente sentenza della CTP di Salerno n. 561/2008 sul rilievo che tali doglianze erano state rigettate con sentenza della CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno n. 570/04/12. Osserva il ricorrente come il giudice di appello abbia violato le regole del giudicato, posto che non ha accertato che la menzionata sentenza della CTR n. 570/03/12 fosse passata in giudicato, laddove parte contribuente aveva

osservato che pendeva ancora il giudizio concluso con la citata pronuncia per essere stato proposto ricorso per cassazione e, quindi, non fosse definitiva per intervenuto passaggio in cosa giudicata.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione degli artt. 2909 c.c., 324 c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittimo l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Ufficio in costanza della sentenza del giudice di prime cure che aveva annullato giudizialmente l'atto, sul rilievo che l'asserito giudicato esterno formatosi in relazione al precedente avviso fosse relativo ad altra imposta (IVA). Osserva il ricorrente che la circostanza della diversità dell'imposta oggetto del precedente accertamento non sia rilevante, alla luce del fatto che si tratterebbe di atti impositivi (quello annullato in sede giudiziale e poi amministrativa e quello oggetto del presente giudizio) che traggono origine dal medesimo presupposto di fatto e che sarebbero fondati sul medesimo corredo probatorio, essendo stata la nota della GdF sulla quale è stato fondato l'atto impositivo oggetto del presente giudizio già prodotta in sede giudiziale nel precedente giudizio relativo all'avviso oggetto di autotutela.

1.3. Con il terzo motivo si deduce in via gradata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo, oggetto di discussione tra le parti, costituito dal fatto che la controversia decisa con sentenza della CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, n. 570/04/12, fosse ancora pendente.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione degli artt. 7, primo comma, l. 27 luglio 2000, n. 212 e 3, terzo comma, l. 7 agosto 1990, n. 241, per avere il giudice di appello ritenuto, nella sentenza impugnata, implicitamente rigettato l'eccezione di difetto di motivazione negli atti impositivi per mancata allegazione dei verbali redatti nei confronti di soggetti terzi rispetto alla società accertata. Osserva parte ricorrente come elemento fondante degli accertamenti per cui è causa è stato l'utilizzo di fatture di acquisto per operazioni inesistenti su fatture emesse dalla R. s.r.l., oggetto di atti istruttori riguardanti l'emittente e le sue imprese fornitrici, non allegati all'atto impositivo.

Deduce parte ricorrente che la mancata allegazione degli stessi non potrebbe fondare la motivazione per relationem, ove non venga allegato all'atto impositivo l'atto al quale lo stesso faccia rinvio, ove lo stesso non sia altrimenti conosciuto.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., violazione degli artt. 7, secondo comma, d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, 61 e 196 c.p.c., nella parte in cui la CTR, ritenendo che le operazioni sottostanti le fatture oggetto di analisi nell'atto impugnato fossero meramente cartolari, abbia disatteso le deduzioni di parte contribuente. Deduce parte ricorrente che la CTR ha disposto CTU contabile, allo scopo di indagare i rapporti tra la contribuente e la società emittente, nonché allo scopo di verificare l'effettiva restituzione dei pagamenti da parte della committente, odierna contribuente, all'emittente. Osserva parte ricorrente come il giudice di appello si sia discostato dalle risultanze della CTU senza disporre ulteriori indagini tecniche, suppletive e integrative di

quelle già disposte, né avendo sentito a chiarimenti il CTU, attività che il giudice avrebbe l'onere processuale di attuare a termini dell'art. 7, secondo comma, d.lg. n. 546/1992, non trattandosi più di attività discrezionale rimessa alla valutazione del giudice.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in via gradata rispetto al superiore motivo, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame di fatto decisione del giudizio, nella parte in cui il giudice di appello non ha fatto uso dei propri poteri istruttori per acquisire quegli elementi conoscitivi di particolare complessità che avevano reso necessaria la CTU, costituito dalla effettiva realizzazione dell'opificio industriale cui facevano riferimento le fatture oggetto di esame nell'avviso impugnato.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo ai fini del giudizio, costituito dalla congruità dei costi sopportati dalla società contribuente ad opera dell'emittente R. s.r.l. in relazione a quelli mediamente praticati, comprovato da due relazioni tecniche, nelle quali si attestava sia la realizzazione delle opere. Il ricorrente deduce la decisività di tale fatto storico (realizzazione dell'opificio industriale a prezzi congrui), in quanto ove il giudice di appello la avesse presa in esame avrebbe concluso «che le prestazioni di servizio rese dalla R. s.r.l. non erano fittizie» (pag. 79 ricorso).

1.8. Con l'ottavo motivo si deduce, a termini dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, per avere la sentenza impugnata ritenuto che l'emittente le fatture non avrebbe avuto la struttura organizzativa per poter subappaltare le opere. Osserva il ricorrente come il giudice di appello avrebbe omesso di esaminare la circostanza, accertata dal CTU e indicata nella relazione, che il contratto di appalto escludeva competenze tecniche e di progettazione dell'opera e che tali attività sarebbero state compensate da altro corrispettivo diverso da quello concordato per la realizzazione delle opere murarie, il che sarebbe indice del fatto che la società emittente avrebbe svolto quanto meno attività «gestionale propedeutica alla edificazione dell'opificio industriale».

1.9. Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame di fatto decisivo ai fini del giudizio, costituito dal fatto che dai controlli incrociati eseguiti dall'Ufficio risultava l'effettività del subappalto dei lavori dalla R. s.r.l. alla L. di L. & C. s.a.s., esercente l'attività di fabbricazione di prodotti in calcestruzzo edili, questione rilevante ai fini dell'accertamento delle operazioni come effettivamente eseguite, benché soggettivamente inesistenti.

1.10. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, costituito dal fatto che dai controlli incrociati eseguiti dall'Ufficio risultava l'effettività del subappalto dei lavori dalla R. s.r.l. alla T. 2000 di M.M. s.a.s., esercente l'attività di installazione di impianti idraulico-sanitari, questione rilevante negli stessi termini del superiore motivo.

1.11. Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame di fatto decisivo ai fini del giudizio, costituito dal

fatto che l'Agazia delle Entrate aveva contestato alla emittente R. s.r.l. l'omessa contabilizzazione delle rimanenze, così accertando un maggior reddito di impresa derivante dall'esecuzione proprio dell'appalto nei confronti dell'odierna ricorrente, il che rende contraddittorio l'accertamento di oggettiva inesistenza delle fatture emesse dalla R. s.r.l. Osserva, inoltre, il ricorrente come le contestazioni mosse all'emittente attenessero all'omessa contabilizzazione delle rimanenze a causa della mancata compilazione degli studi di settori, per cui l'inattendibilità delle scritture contabili della stessa riguardava la violazione del principio di competenza, senza che venissero poste in dubbio le circostanze in fatto relative all'effettuazione dei lavori edili svolti nel cantiere della contribuente.

1.12. Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, costituito dal fatto che dai controlli incrociati eseguiti dall'Ufficio risultava l'effettività del subappalto dei lavori dalla R. s.r.l. alla Co.Edil.Tre s.r.l., questione rilevante negli stessi termini dei superiori motivi nono e decimo.

1.13. Con il tredicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., violazione dell'art. 8, commi 1 e 3, d.l. n. 16/2012, nella parte in cui il giudice di appello non ha fatto applicazione dello *ius superveniens*, con valenza retroattive, di cui alle citate disposizioni normative, con conseguente deducibilità dei costi per le suddette operazioni, in quanto soggettivamente inesistenti. Osserva il ricorrente che l'indeducibilità opera solo per i costi e le spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti, circostanza inapplicabile al caso delle operazioni soggettivamente inesistenti.

2. I primi tre motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili in quanto non colgono la *ratio decidendi* della sentenza impugnata. Il giudice di appello non ha invocato, né fatto applicazione di un giudicato esterno formatosi in relazione alla sentenza della medesima CTR n. 570/04/12, bensì ha utilizzato la tecnica della motivazione *per relationem*, richiamandosi a una sentenza nota alle parti e utilizzata quale precedente. La parte motiva di tale sentenza è, pertanto, stata richiamata nel giudizio di appello per economia di scrittura. Il riferimento alla «definitività» contenuto nella sentenza impugnata (e riferito alla menzionata sentenza della CTR) è indice della natura definitiva di tale pronuncia, in quanto adottata a conclusione di quel giudizio, non anche dell'affermazione del giudicato esterno.

3. Il quarto motivo, articolato nelle forme della censura per violazione di legge, è infondato. Il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio comunemente affermato da questa Corte, secondo cui l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il *quantum debeatur* (ex multis Cass., 27 aprile 2020, n. 8177).

Avendo, pertanto, la CTR accertato, sia pure in modo estremamente sintetico, che la società contribuente è venuta a conoscenza della pretesa impositiva nei suoi elementi essenziali («La carenza di motivazione non sussiste considerato che

l'avviso di accertamento indica nella parte motiva i presupposti della pretesa e consente come *provocatio ad opponendum*»), il motivo va rigettato.

4. Il quinto e il sesto motivo sono infondati. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la consulenza tecnica d'ufficio è mezzo istruttorio – e non prova vera e propria – sottratto alla disponibilità delle parti ed affidato al prudente apprezzamento del giudice di merito (Cass., Sez. 5, 9 ottobre 2019, n. 25253). Lo stesso ricorrente, del resto, riconosce la facoltà per il giudice di discostarsi motivatamente dalle conclusioni del CTU, ove non le condivide (Cass., Sez. 3, 25 novembre 2021, n. 36638), essendo rimesso al prudente apprezzamento del giudice sia l'avvalersi o meno della consulenza tecnica, sia il condividerne le conclusioni (Cass., Sez. 2, 30 giugno 2006, n. 15089). Ugualmente discrezionale è, poi, la convocazione del CTU a chiarimenti, come statuito dai precedenti citati da parte ricorrente a pag. 69 del ricorso (Cass., Sez. 5, 29 novembre 2013, nn. 26741, 26742; conf. Cass., Sez. 3, 2 marzo 2007, n. 4952, Cass., Sez. 2, 6 maggio 2002, n. 6479), ove si è osservato che «non appare, infatti, revocabile in dubbio che in tale potere officioso, debba necessariamente ricomprendersi – non essendo la consulenza tecnica d'ufficio un mezzo di prova soggetto al potere dispositivo delle parti – la facoltà del Giudice, ove ritenuto necessario, di richiamare il consulente a chiarimenti ovvero di rinnovare la consulenza peritale».

5. I motivi dal settimo al dodicesimo sono fondati. La sentenza impugnata ha ommesso di considerare alcuni fatti, del tutto decisivi al fine di provare l'inesistenza meramente soggettiva e non oggettiva delle prestazioni sottostanti l'emissione delle fatture, quali la congruità dei costi rispetto a quelli mediamente praticati da terzi, la circostanza che il contratto che il contratto con l'emittente non contemplava le competenze di progettazione ma, soprattutto, che era risultato che l'emittente si fosse avvalsa di rapporti di subappalto con imprese terze per la realizzazione delle opere in oggetto (opere murarie e opere termoidrauliche), circostanza decisiva (come correttamente illustrato dal ricorrente) al fine di valutare l'eventuale interposizione dell'emittente nell'esecuzione delle opere da parte di terzi. Ulteriormente rilevante appare – a riscontro della effettiva realizzazione delle opere – la circostanza storica dell'accertamento di un maggior reddito di impresa in capo all'emittente derivante dall'omessa contabilizzazione delle rimanenze. Tali circostanze vanno valutate dal giudice del merito al fine di ritenere assolto l'onere della prova contraria del contribuente circa l'effettiva realizzazione delle opere, benché realizzate da terzi rispetto all'emittente. Tale circostanza in fatto si rivela, ulteriormente, pregiudiziale e decisiva ai fini dell'applicazione dello *ius superveniens* in tema di operazioni soggettivamente inesistenti ai fini della deducibilità dei costi. È rimessa, pertanto, al giudice del rinvio la questione dell'applicazione dello *ius superveniens* di cui al tredicesimo motivo, assorbito in questa sede.

6. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione ai motivi dal settimo al dodicesimo, con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Dichiara inammissibili i primi tre motivi, rigetta i motivi dal quarto al sesto, accoglie i motivi dal settimo al dodicesimo, dichiara assorbito il tredicesimo, con rinvio alla CTR della Campania, Sezione staccata di Salerno, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**Ord. n. 7318 del 07 marzo 2022 (emessa il 09 febbraio 2022) della Cass., Sez. V civ. – Pres. Sorrentino Federico, Rel. Di Marzio Paolo**

Tributi (in generale) – “*Solve et repete*” – Contenzioso tributario (disciplina posteriore alla riforma tributaria del 1972) – Procedimento – In genere accertamento tributario definitivo – Diniego di annullamento in autotutela – Impugnabilità – Condizioni.

Massima

*In tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.*

Fatti di causa

1. La S.T.I. s.p.a. impugnava il provvedimento di diniego di annullamento in autotutela n. 60542/2007, emesso in relazione all'avviso di accertamento n. R8C03300755/2006, avente ad oggetto IRPEG e IVA in riferimento all'anno 2002, mediante il quale veniva contestata la mancata annotazione separata dei costi dichiarati con riferimento a transazioni commerciali stipulate con operatori appartenenti a Paesi inclusi nella c.d. *black-list*.

2. La contribuente impugnava il diniego innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna invocando l'intervenuta adozione di modifiche legislative, aventi effetti retroattivi, che importano la riduzione della sanzione alla misura del 10%, con un massimo di Euro 50.000,00 (Sent. CTR, p. 1). L'Agenzia delle Entrate replicava che l'atto impositivo era divenuto definitivo per effetto della sua mancata impugnazione, e la contribuente aveva già proposto ricorso avverso la conseguenziale cartella esattoriale. La CTP dichiarava inammissibile il ricorso, perché proposto avverso un atto impositivo ormai divenuto definitivo.

3. La S.T.I. s.p.a. spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita in primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, rinnovando le proprie contestazioni. La CTR rigettava il ricorso proposto dalla società.

4. Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale di Bologna ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi ad un



unico, articolato, motivo di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate.

#### Ragioni della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la S.T.I. s.p.a. contesta la violazione o falsa applicazione degli artt. 2 e 19 del d.lg. n. 546 del 1992, dell'art. 2-*quater* del d.l. n. 564 del 1994 e dell'art. 2 del d.m. n. 37 del 1997, nonché degli artt. 2909 c.c., 324 c.p.c. e 97 Cost., per avere il giudice dell'appello ritenuto legittimo il diniego di annullamento in autotutela opposto dall'Amministrazione finanziaria, sul solo fondamento della pretesa definitività dell'atto impositivo contestato. Nell'illustrare il motivo, la società afferma anche la (nullità della sentenza impugnata, in conseguenza della) omessa pronuncia per non avere la CTR rilevato l'illegittimità del diniego impugnato, perché non motivato (ric., p. 17 ss.).

2. La contribuente censura, mediante il suo strumento di ricorso, la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR dell'Emilia-Romagna per aver ammesso l'impugnabilità del provvedimento di diniego dell'autotutela, ma avere poi ritenuto che nel caso di specie l'opposizione non potesse essere accolta perché rivolta avverso un provvedimento impositivo definitivo.

Diversamente, secondo il disposto di cui all'art. 2-*quater* del d.l. n. 564 del 1994, come conv., e dell'art. 2 del d.m. n. 37 del 1997, sono insuscettibili di annullamento in autotutela "unicamente gli atti nei cui confronti si sia formato il giudicato" (ric., p. 13 s.), pertanto all'esito di un procedimento giurisdizionale. La ricorrente non contesta che l'Amministrazione finanziaria goda di discrezionalità nel valutare l'accoglimento dell'istanza di annullamento in autotutela, ma grava comunque su di essa, nella prospettazione della ricorrente, l'obbligo di riesaminare il proprio provvedimento. Diversamente, l'Agenzia delle Entrate ha scritto nel suo provvedimento di diniego che «contro l'atto non è stato presentato alcun ricorso nei termini prescritti, tenuto conto anche del periodo di sospensione feriale, l'importo accertato è stato iscritto a ruolo (...) a parere dello scrivente Ufficio, l'atto è divenuto definitivo» (ric., p. 21).

La controricorrente Agenzia delle Entrate ha osservato, innanzitutto, che la modifica legislativa invocata dalla ricorrente è sopraggiunta successivamente all'intervenuta definitività dell'avviso di accertamento contestato dalla ricorrente, che avrebbe potuto muovere le proprie contestazioni in sede di impugnazione dell'atto impositivo, ma non lo aveva fatto. La ricorrente, inoltre, ha pure impugnato la cartella di pagamento conseguente all'avviso di accertamento in relazione al quale si controverte in questo giudizio, proprio contestando il difetto di notifica dell'atto presupposto, «pertanto le contestazioni ad esso riferite avrebbero potuto essere sollevate solo in quel giudizio» (controric., p. 4).

2.1. Invero, come del resto affermato anche dalla CTR nella decisione impugnata, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lg. n. 546 del 1992 è suscettibile di una interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque

anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela – ancorché l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo – ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, essendo configurabile un collegamento tra gli atti dell'Amministrazione e il rapporto tributario sottostante, privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di invocare difesa relativamente al provvedimento di diniego di autotutela, non conseguendo ad esso alcun ulteriore atto impositivo.

Occorre in proposito rammentare che la valutazione circa la sussistenza del presupposto dell'esercizio dell'autotutela dipende dal temperamento tra l'esigenza di tutelare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse, altrettanto pubblicistico, alla stabilità dei rapporti giuridici e pertanto all'incontestabilità degli atti impositivi quando essi siano divenuti definitivi.

2.2. In merito si è espressa anche la Corte costituzionale, la quale – oltre a confermare la giurisprudenza di questo Giudice di legittimità secondo cui, tenuto conto del carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario, questo «non costituisce un mezzo di tutela del contribuente» – ha espressamente affermato che pure «in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti – e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere – secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio» (Corte cost., Sent. 13/07/2017, n. 181).

2.3. Ne consegue, ha statuito questa Corte di legittimità, che «nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente», Cass., Sez. 5, Ord. 24/08/2018, n. 21146 (evidenza aggiunta). La Corte di legittimità, del resto, aveva già da tempo chiarito che il contribuente il quale richieda «all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria.

(Nell'enunciare il principio, la S.C. ha rigettato il ricorso, escludendo un obbligo di adozione del provvedimento in autotutela, a fronte di censure attinenti esclusivamente alla legittimità dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo)», Cass., Sez. 6-5, 02/12/2014, n. 25524 (evidenza aggiunta).

2.3.1. Il principio ricordato è stato anche confermato, statuendosi che «in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo». (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inammissibile l'impugnazione, da parte del contribuente, del diniego di annullamento di alcuni atti impositivi in sede di autotutela in virtù del passaggio in giudicato di una sentenza che aveva operato una ricostruzione incompatibile con quella compiuta in detti atti ormai inoppugnabili, poiché i vizi prospettati erano quelli originari, che il contribuente avrebbe potuto far valere impugnando i relativi atti), Cass., Sez. 5, 28/03/2018, n. 7616.

3. Nel caso in esame la ricorrente società, nel primo grado del giudizio così come in sede di appello, ha censurato il provvedimento di diniego di rimozione in autotutela dell'atto impositivo da parte dell'Ente impositore, affermando profili di illegittimità del rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria che avrebbero dovuto, a suo dire, indurre l'Ente impositore a riesaminare l'atto presupposto, onde procedere, se del caso, al suo annullamento, nonostante la definitività dell'avviso di accertamento, in conseguenza di elementi non solo sopravvenuti, ma anche già presenti al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento.

In particolare la ricorrente afferma che l'Ente impositore avesse il dovere di riesaminare l'atto, anche alla luce di normativa sopravvenuta, con specifico riferimento al profilo delle sanzioni applicabili, e comunque avrebbe dovuto motivare il proprio diniego, essendo incorsa la CTR anche nel vizio di omessa pronuncia per non aver esaminato questa contestazione.

3.1. Invero la contribuente non esplicita per quale ragione ritenga che l'accoglimento delle sue contestazioni, e pertanto l'annullamento revoca-ritiro del provvedimento di diniego, avrebbe dovuto rappresentare per l'Amministrazione finanziaria una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale, superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto. La contribuente muove censure che attengono al pregiudizio individuale che afferma di aver subito in conseguenza dell'emissione, e del mancato annullamento in autotutela, dell'atto impositivo, ma neppure allega le ragioni di interesse generale che avrebbero dovuto indurre l'Amministrazione finanziaria a provvedere nel senso richiesto.

Chiarezza suggerisce pertanto di dettare il principio di diritto secondo cui «il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'accerta-

mento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo».

4. Pertanto, la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, che comunque riconosce la facoltà di impugnazione del provvedimento di diniego di rimozione in autotutela dell'accertamento tributario divenuto definitivo, risulta conforme a diritto e dovendo solo sottolinearsi che la ricorrente non ha neppure provveduto ad illustrare quali siano le ragioni di interesse generale in conseguenza delle quali l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto procedere alla rimozione dell'accertamento tributario emesso nei suoi confronti, e divenuto definitivo, né simili ragioni emergono dagli atti a disposizione della Suprema Corte.

Il ricorso risulta pertanto infondato, e deve perciò essere respinto.

5. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni esaminate e del valore della controversia. Risulta dovuto anche il pagamento, da parte della contribuente, del c.d. doppio contributo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto da S.T.I. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro-tempore, che condanna al pagamento delle spese di lite in favore della costituita Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 4.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1-*bis*, se dovuto.

**Ord. n. 7604 del 08 marzo 2022 (emessa il 21 dicembre 2021) della Cass., Sez. V civ. – T – Pres. Bruschetta Ernestino Luigi, Rel. Succio Roberto**

IRPEF – IVA – IRAP – Avviso di accertamento – Assenza delle osservazioni del contribuente *ex art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000* – Irrilevanza – Nullità tassative – Differenza tra l'accertamento con metodo analitico – induttivo e quello con metodo induttivo c.d. "puro" – Deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione al contribuente in caso di accertamento induttivo "puro" *ex art. 39 comma 2 del d.P.R. n. 600 del 1973*, – Esclusione in caso di accertamento analitico o analitico – presuntivo.

Massima

*Nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio*

*sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso.*

Rilevato che

– con la sentenza di cui sopra il giudice di seconde cure ha rigettato sia l'appello principale dell'Ufficio sia l'appello incidentale del contribuente e quindi confermato la pronuncia della CTP che aveva, previa riunione dei giudizi, sancito la legittimità dell'avviso di accertamento IRPEF, IVA e IRAP per l'anno 2006 e in parte invece annullato gli avvisi di accertamento per i medesimi tributi riferiti agli anni 2007 e 2008;

– avverso la sentenza di seconde cure propone ricorso per cassazione il sig. N. con atto affidato a cinque motivi; resiste con controricorso l'Amministrazione Finanziaria;

Considerato che

– con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e mancata applicazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, nonché dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. per avere il giudice di appello erroneamente ritenuto non necessaria alcuna replica da parte dell'Ufficio alle osservazioni presentate dal contribuente con la memoria in risposta all'emissione del processo verbale di constatazione;

– il motivo è privo di fondamento; questa Corte è costante nel ritenere, nella ormai consolidata e del tutto costante sua giurisprudenza, (Cass., Sez. 6/5, Ord. 31/03/2001, n. 8378; Cass., Sez. 5, Sent. 24/02/2016, n. 3583; Sez. 5, Ord. n. 20017/2019) che in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo;

– il secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 nonché dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56 del d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. per avere la CTR erroneamente ritenuto che l'elencazione dettagliata delle fatture in contestazione contenuta nel PVC assolvesse all'obbligo di motivazione del presupposto di fatto previsto dall'art. 42, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, difettando quindi la prova dei fatti affermati e posti alla base della pretesa tributaria azionata con l'avviso di accertamento impugnato;

– il motivo, sia nella sua contestazione del difetto di motivazione dell'atto impugnato, sia quanto alla contestazione della sussistenza della prova degli elementi di fatto posti a base della pretesa, è infondato;

– invero, la CTR a pag. 9 chiarisce come le fatture in parola siano, ai fini dell'accertamento, "irrilevanti"; evidentemente quindi il difetto di analitica elencazione delle stesse non ha costituito elemento fondante né il contenuto motivazione degli atti impugnati prima, né la decisione del giudice dell'appello poi; questi in forza soprattutto di altri elementi ha ritenuto provata la pretesa dell'Agenzia delle Entrate; e in particolare, il giudice del gravame ha ritenuto – come si evince dalla lettura della sentenza – che nel PVC, debitamente portato a conoscenza del contribuente in quanto notificatogli, vi fossero altri elementi idonei e sufficienti a sostenere quanto alla prova dei fatti costitutivi della pretesa, le istanze dell'Ufficio;

– la CTR (pag. 9 della sentenza gravata, penultimo periodo) rimanda infatti a "una molteplicità di elementi (dichiarazioni del B., documentazioni extracontabile della ditta N., elencazione fatture riportate nel PVC notificato al contribuente, documentazione extracontabile della ditta N. sui rapporti con B. e ditta P.G. committente)" atti a giustificare sul piano motivazionale come su quello probatorio la pretesa di maggiori tributi;

– il terzo motivo si incentra sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 54, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 42 e dell'art. 2697 c.c. nonché sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. per avere il giudice di secondo grado errato nel ritenere che l'ufficio abbia effettuato una corretta istruttoria e abbia assolto completamente al proprio onere probatorio scaturente dal metodo accertativo utilizzato con conseguente difetto di motivazione dell'atto impugnato;

– il motivo è infondato; come ormai costantemente ritiene questa Corte (Cass., Sez. 5, Ord. 18/12/2019, n. 33604) in tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico-induttivo e quello con metodo induttivo c.d. "puro" sussiste, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità – e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento – anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'Amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se idonei ad assicurare a prova presuntiva *ex artt. 2727 e 2729 c.c.*;

– nondimeno questa Corte ha anche puntualizzato come (Cass., Sez. 5, Sent. 17 luglio 2018, n. 18934) proprio sempre in tema di accertamento dei redditi di impresa ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, la ricorrenza dei presup-

posti per l'accertamento induttivo (anche nella ipotesi di inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore;

– nel presente caso, in concreto, gli accertamenti qui impugnati, qualificati anche dalla sentenza come “di tipo induttivo” (pag. 8 terz'ultimo periodo), in primo luogo si fondano sull'attività ispettiva della GdF e quindi risultano rispettosi dell'art. 39 sopra citato, che consente all'Ufficio di agire determinando il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lett. d) del comma 1 del ricitato art. 39 «quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica»;

– inoltre, tali irregolarità non solo sono state debitamente accertate e constatate con il verbale di ispezione di cui si è detto, ma sono state ritenute (in quanto consistenti in omessa dichiarazione di operazioni imponibili per importi evidentemente talmente cospicui (per l'anno 2006 per € 10.572; per l'anno 2007 per € 33.615; e infine per l'anno 2008 quanto all'omessa contabilizzazione di operazioni imponibili, sempre nei rapporti con la ditta B., per la rilevantissima cifra di € 241.390) da costituire irregolarità talmente gravi (in forza dell'ammontare contestato), numerose (si tratta di tre violazioni, non di una violazione) e così ripetute (le tre violazioni si sono ripetute in tre periodi d'imposta diversi, e per importi crescenti nel tempo) da consentire la determinazione del reddito del contribuente anche prescindendo dalle scritture contabili;

– ma in ogni caso, poiché per costante insegnamento di questa Corte (Cass., Sez. 5, Sent. 17 luglio 2018, n. 18934) la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (anche nella ipotesi di inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'Ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore, nel concreto l'Ufficio ha proceduto ai recuperi contestati – come si evince dalla lettura della sentenza gravata – proprio esaminando e riprendendo ai fini dell'imposizione le singole operazioni in parola;

– pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha proceduto a un esame della situazione reddituale del contribuente che nella sostanza, al di là dei nominalismi, è risultato nei fatti analitico e non puramente induttivo; ne deriva quindi il rigetto del motivo;

– il quarto motivo deduce violazione e falsa applicazione avendo i giudici di seconde cure errato nel ritenere compiutamente motivati gli avvisi di accerta-

mento impugnati in quanto sarebbe illegittima la ricostruzione proposta poiché fondata unicamente sulla testimonianza del sig. B. Vinicio e non supportata da adeguato riscontro documentale;

– il motivo va rigettato;

– in primo luogo, esso risulta claudicante quanto ad autosufficienza; in forza di giurisprudenza costante di questa Corte (tra molte, Cass., Sez. 5, Ord. 28/06/2017, n. 16147) nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso;

– soprattutto, il motivo è comunque infondato dal momento che la CTR, come si rileva dalla motivazione della sentenza gravata, non è stata indotta a decisione solo da dette dichiarazioni;

– invero essa ha rilevato come «è lo stesso contribuente ad affermare l'esistenza di rapporti reciproci di debito credito tra il contribuente e ditta B., della sussistenza di eventuali compensazioni non è stata fornita prova (...) il rinvenimento di documentazione extra contabile presso il contribuente avvalorata di credibilità le dichiarazioni del B. che risulta essere l'unico ad aver fatturato alla P.G.» (pag. 11 della sentenza della CTR);

– il quinto motivo di ricorso censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r. nonché violazione e mancata applicazione dell'art. 53 Cost. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. per avere i giudici di seconde cure errato nel ritenere che – ai fini dell'imposizione sul reddito – a fronte di maggiori ricavi accertati in via induttiva non dovessero e conoscersi maggiori costi in percentuale;

– il motivo è infondato;

– posto che, come sopra chiarito, gli accertamenti in oggetto avevano in concreto natura di accertamenti analitico-induttivi e non induttivi "puri", trova qui applicazione la costante giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (tra le più recenti vedasi Cass., Sez. 5, Ord. 29/09/2017, n. 22868) in tema di imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione al contribuente sottoposto a controllo soltanto in caso di accertamento induttivo "puro" ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, mentre nel diverso caso di accertamento analitico o analitico-presuntivo è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario;

– conclusivamente, il ricorso è rigettato;

– le spese sono regolate dalla soccombenza;

– sussistono i requisiti per il c.d. "raddoppio" del contributo unificato per atti giudiziari;

P.Q.M.



Rigetta il ricorso; liquida le spese in euro 5.600,00 oltre a spese prenotate a debito che pone a carico di parte soccombente.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-*bis*, dello stesso art. 13, se dovuto.

**Ord. n. 7626 del 09 marzo 2022 (emessa il 08 febbraio 2022) della Cass., Sez. VI civ. – T – Pres. Napolitano Lucio, Rel. Luciotti Lucio**

IVA – Servizio di autonoleggio – Omessa pronuncia da parte del giudice del merito – Ammissibile una declaratoria senza rinvio da parte della Cassazione se la questione è infondata – Violazione delle circolari ministeriali o mancata adesione alle risoluzioni da parte dell'Ufficio – Legittimo affidamento – Irrelevanza per le circolari.

Massima

*Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000.*

Rilevato che

– in controversia relativa ad impugnazione di un avviso di accertamento con cui l'Agenzia, disconoscendo il diritto della società contribuente T.H.N. alla detrazione dell'IVA assolta su acquisti di servizi di autonoleggio, chiedeva la restituzione delle somme a tale titolo rimborsate alla società contribuente nell'anno di imposta 2011, con la sentenza in epigrafe indicata la CTR del Lazio, accogliendo l'appello dell'Ufficio, confermava la legittimità dell'impugnato avviso;

– sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380-*bis* c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

Considerato che

1. Con ricorso affidato ad unico motivo, la società ricorrente deduce la nullità della sentenza d'appello per omessa pronuncia sull'eccezione relativa all'inesigibilità del tributo in ipotesi di affidamento del contribuente in precise determinazioni dell'amministrazione finanziaria.

1.1 Occorre premettere che con il motivo in esame la società ricorrente non mette in discussione la debenza del tributo sicché la statuizione d'appello deve ritenersi abbia acquisito sul punto autorità di giudicato interno.

1.2. Sempre preliminarmente va ricordato che la parte rimasta totalmente vittoriosa in primo grado non ha l'onere di proporre appello incidentale per chiedere il riesame delle domande e delle eccezioni respinte, ritenute assorbite o comunque non esaminate con la sentenza impugnata dalla parte soccombente, essendo sufficiente la riproposizione di tali domande od eccezioni in una delle difese del giudizio di secondo grado (cfr. Cass. 10966/2004; 19606/2004; 14085/2014). Cionondimeno la società contribuente aveva proposto appello incidentale condizionato ribadendo l'eccezione di inesigibilità del tributo nelle ipotesi di legittimo affidamento del contribuente in precise determinazioni dell'Amministrazione finanziaria, che già aveva proposto in primo grado, per come risulta dal contenuto del ricorso in esame in cui la ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza, ha riprodotto, persino allegando i relativi atti, il contenuto del ricorso in primo grado e delle controdeduzioni in appello.

2. Orbene, la CTR ha ommesso del tutto ogni motivazione sulla indicata questione, non potendosi ravvisare nella statuizione d'appello un rigetto implicito di quella domanda, non essendo la pretesa incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia impugnata (cfr. Cass., n. 24155 del 2017).

3. Ma alla fondatezza del motivo di ricorso non può conseguire la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio della causa alla CTR territorialmente competente perché provveda a rimediare all'omissione accertata potendo questa Corte pronunciare nel merito in applicazione dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui «Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto» (Cass., n. 16171 del 2017; conf. Cass., n. 9693 del 2018).

4. Invero, la questione posta nei gradi di merito dalla società contribuente, fondata sulla tesi secondo cui il revirement operato dall'amministrazione finanziaria in materia di rimborsabilità dell'IVA esposta nelle fatture di vendita di pacchetti turistici a soggetti non residenti in Italia, con la risoluzione n. 141 del 2004, rispetto alla risoluzione n. 62/E del 1999, «rivestisse (...) efficacia "esimente" anche in relazione alla debenza della stessa imposta», e non solo per gli interessi e le sanzioni, le quali ultime la stessa amministrazione finanziaria aveva ommesso di infliggere, è manifestamente infondata.

5. Al riguardo deve ricordarsi che è orientamento giurisprudenziale, al quale deve darsi continuità, quello secondo cui «Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, non discendendo da esse alcun vincolo neanche per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate; sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita

da quest'ultima, non può invocare alcun legittimo affidamento al fine di andare esente dal pagamento del tributo dovuto, assumendo all'uopo rilievo il principio, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonché gli ulteriori principi di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta, risultando ciò conforme al principio unionale secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione» (Cass., n. 20819 del 2020 e la giurisprudenza ivi richiamata, tra cui Cass., Sez. un., n. 23031 del 2007).

6. Questa Corte non ha escluso che la tutela del legittimo affidamento, nonostante la sua valenza generale, possa incidere sulla stessa debenza del tributo. Invero, come chiarito da Cass., 20/11/2013, n. 25299 dire che l'art. 10 della l. n. 212 del 2000 sia una norma aperta significa unicamente «che la induzione in errore incolpevole del contribuente può essere determinata anche da differenti circostanze di fatto ovvero anche da altre condotte, imputabili ad errore della Amministrazione finanziaria, dalla stessa norma non espressamente considerate».

Si tratta, pertanto, di condotte diverse da quelle tipizzate, vale a dire le errate «indicazioni contenute in atti» dell'Amministrazione ovvero i «fatti (...) conseguenti a ritardi, omissioni od errori» della stessa (art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000) o ancora le «obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma impositiva» (art. 10, comma 3, l. n. 212 del 2000), in presenza delle quali la tutela del legittimo affidamento può venire ad incidere sulla stessa debenza del tributo (così in Cass., n. 20819 del 2020 che rinvia alla peculiare ipotesi – qui non ricorrente, vertendosi nella più generale ipotesi di adesione della società contribuente ad una prassi non vincolante dell'Amministrazione finanziaria – esaminata da Cass., n. 17576 del 2002, citata anche dalla società contribuente).

6.1. Va, quindi, confermato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui «le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000» (Cass., 19/05/2017, n. 12635; Cass., 18/05/2016, n. 10195; Cass., 09/03/2012, n. 3757; Cass., 14/02/2002, n. 2133).

7. Alla stregua di quanto detto, il ricorso va accolto limitatamente agli interessi, non avendo l'Amministrazione finanziaria applicato le sanzioni (ricorso, pag. 15). La sentenza impugnata va, quindi, cassata in relazione al motivo accolto e la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decisa nel merito con accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente e annullamento dell'avviso di accertamento limitatamente alla debenza degli interessi.

8. Quanto alla richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, pure avanzata dalla ricorrente, ritiene il Collegio che, tenuto

conto dei principi in materia di obbligo di rinvio pregiudiziale da parte del giudice nazionale di ultima istanza enunciati dalla CGUE nella sentenza 6 ottobre 1982 in causa C-283/81, Cilfit, di poi resi ancor più stringenti dalla stessa Corte nella sentenza 6 ottobre 2021 in causa C/561-19, la richiesta della ricorrente non sia accoglibile atteso che sulla tematica in esame si è già pronunciata la Corte di Giustizia che ha ampiamente chiarito che, se è vero che il diritto ad avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento «si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito» (cfr., *ex multis*, CGUE 14 giugno 2017, in causa C-26/16, punto 76; CGUE 9 luglio 2015, in causa C-183/14, punto 44; CGUE 5 marzo 2015, in causa C-585/13, punto 95), tuttavia «il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione» (CGUE 11 aprile 2018, in causa C-532/16, punto 50; CGUE 6 febbraio 1986, in causa C162/84, punto 6). Rientra, pertanto, nella specifica competenza del giudice nazionale stabilire se, avuto conto della specificità del caso concreto, sussistano i presupposti per il riconoscimento della inapplicabilità del tributo ovvero, più semplicemente, delle sanzioni e degli interessi» (cfr. Cass., n. 20819 del 2020).

9. L'esito del giudizio costituisce valida ragione di compensazione delle spese processuali sia dei gradi di merito che del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della società contribuente limitatamente alla non debenza degli interessi.

Compensa le spese processuali dell'intero giudizio.

**Ord. n. 10391 del 31 marzo 2022 (emessa il 23 febbraio 2022) della Cass., Sez. trib. civ. – Pres. Giudicepietro Andreina, Rel. Condello Pasqualina A.P.**

Tributi – d.P.R. 600 del 1973 – Istanza di interpello – Legge 724 del 1994 – Criteri – Legge 136 del 2018 – Definizione agevolata della controversia – Sentenza della Corte di cassazione a Sezioni unite 10672 del 2009.

Massima

*Il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento; ciò comporta che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19.*

Rilevato che

1. La società Immobiliare Ferrapa s.r.l. impugnò il provvedimento con cui la Direzione Regionale dell'Emilia-Romagna aveva respinto l'istanza di interpello, proposta ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, con cui era stata richiesta la disapplicazione dell'art. 30 della l. n. 724 del 1994, in relazione all'anno d'imposta 2009, adducendo a sostegno del ricorso la sussistenza di oggettive situazioni che avevano reso impossibile il conseguimento, nell'anno in contestazione, del reddito minimo.

Con sentenza n. 118/13/11 la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna respinse il ricorso, affermando che la società non aveva dimostrato di essersi diligentemente attivata per raggiungere il risultato minimo che l'art. 30 della l. n. 724 del 1994 prevedeva, considerato che aveva conferito mandato di vendita e locazione ad una agenzia con evidente ritardo ed aveva volontariamente rinunciato a redditi rilevanti, giungendo anche a concedere in comodato gratuito alcune unità immobiliari precedentemente affittate.

2. La sentenza, impugnata in via principale dalla contribuente e, in via incidentale, dall'Agenzia delle Entrate, venne parzialmente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale che annullò il provvedimento con cui la Direzione Regionale delle Entrate aveva rigettato l'istanza d'interpello, dichiarando l'inapplicabilità dell'art. 30 della l. 724 del 1994, e respinse nel resto l'appello della contribuente e quello incidentale dell'Ufficio finanziario.

In particolare, per quanto ancora di interesse in questa sede, i giudici di appello osservarono che il provvedimento della Direzione Regionale aveva valenza di atto autoritativo idoneo ad incidere su posizioni soggettive giuridicamente rilevanti, cosicché l'impugnazione di un atto di questa natura non implicava l'esercizio di un'azione di accertamento negativo preventivo, estraneo alla materia tributaria, ma azione di accertamento dell'esistenza o meno di quei requisiti che incidevano sulla materia imponibile. Richiamarono a sostegno della decisione la sentenza n. 5843 del 2012, con la quale questa Corte aveva ribadito che il contribuente doveva impugnare dinanzi al giudice tributario il diniego di disapplicazione delle norme antielusive da cui si riteneva leso, proprio al fine di evitare che l'opinione dell'Amministrazione finanziaria si consolidasse definitivamente a suo sfavore. Ritennero, inoltre, raggiunta la prova della sussistenza di condizioni oggettive giustificative del mancato raggiungimento del reddito minimo presunto richiesto dall'art. 30 della l. 724 del 1994.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della suddetta decisione, con un unico motivo.

La contribuente ha resistito mediante controricorso e, in prossimità dell'audienza camerale, ha depositato memoria *ex art. 380-bis*, comma 1, c.p.c.

Considerato che

1. La controricorrente, con la memoria illustrativa, ha evidenziato di non avere più interesse alla prosecuzione del presente giudizio, trattandosi di controversia concernente atto presupposto rispetto al successivo avviso di accertamento – con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato la natura di società non operati-

va – ormai definito ai sensi dell'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, 119, convertito dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136.

La intervenuta definizione del giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento non esime questo Collegio dalla necessità di procedere all'esame del ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, che concerne il distinto e autonomo provvedimento di diniego all'interpello disapplicativo.

2. Con l'unico motivo di impugnazione la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 del d.lg. n. 546 del 1992 e 100 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per avere la CTR ritenuto impugnabile l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva fornito risposta alla richiesta di c.d. interpello disapplicativo previsto dal combinato disposto degli artt. 30 della l. 724 del 1994 e 37-*bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Facendo espresso riferimento alla sentenza n. 17010 del 2012 di questa Corte, la ricorrente sostiene che la natura *lato sensu* provvedimento della risposta ad interpello disapplicativo potrebbe sostenersi se il provvedimento fosse «vincolante», ossia se il potere di accertamento dovesse essere necessariamente esercitato «in conformità» al parere, e che in ogni caso il provvedimento sarebbe solo potenzialmente lesivo della sfera giuridica del contribuente.

La funzione dell'interpello, ad avviso della ricorrente, è quella di consentire di conoscere la valutazione dell'Agenzia circa la sussistenza o meno nel caso concreto degli effetti elusivi che la norma intende contrastare, per cui l'atto non produce alcun effetto definitivo nella sfera giuridica del contribuente e non è suscettibile di divenire definitivo, dal momento che le valutazioni nello stesso espresse potranno formare oggetto di impugnazione in sede di ricorso avverso il conseguente avviso di accertamento.

2.1 La censura è infondata.

2.2 Questa Corte, con una risalente decisione, ha ritenuto che il diniego, da parte del Direttore regionale delle entrate, di disapplicazione di una legge antielusiva, effettuato ai sensi del comma 8 dell'art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è un atto definitivo in sede amministrativa (così indicato espressamente dal min. finanze 19 giugno 1998, n. 259, attuativo della procedura di cui al comma 8 del citato art. 37-*bis*) e recettizio con immediata rilevanza esterna, da qualificarsi come un'ipotesi di diniego di agevolazione, come tale impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), del d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546. Il relativo giudizio instaurato dinanzi al giudice tributario, vertendo in materia di diritti soggettivi e non di meri interessi legittimi, è a cognizione piena e si estende, quindi, al merito della pretesa e non è limitato alla mera illegittimità dell'atto per cui, all'esito, potrà essere emessa una decisione sulla fondatezza della domanda di disapplicazione, con conseguente attribuzione, ove ne ricorrano le condizioni applicative, dell'agevolazione richiesta (Cass., Sez. 5, 15/04/2011, n. 8663).

2.3 Con la successiva sentenza n. 17010 del 5 ottobre 2012, prendendo le mosse dalla precisazione che deve escludersi l'equiparazione tra «agevolazione fiscale» e «disapplicazione di norma antielusiva», si è ritenuta l'ammissibilità dell'im-

pugnazione del provvedimento di diniego, con la precisazione che la natura tassativa degli atti indicati nell'art. 19 del lg. 546/1992 consente una interpretazione estensiva del «catalogo», sino a ricomprendervi tutti gli atti adottati dell'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni che li sorreggono, portino a conoscenza del contribuente una individuata pretesa tributaria.

2.4 Si è, in particolare, chiarito che «A tale conclusione inducono vari elementi, i quali escludono che all'atto *de quo* possa attribuirsi natura meramente endoprocedimentale o di semplice parere interpretativo (al pari di una circolare). L'istanza, infatti, è obbligatoria; deve contenere la descrizione compiuta della fattispecie concreta; deve essere corredata dalla documentazione rilevante; è soggetta a richieste istruttorie; è rivolta ad ottenere un atto dell'Amministrazione, sia esso da intendere come una sorta di "autorizzazione alla disapplicazione" della specifica norma antielusiva in questione, sia, piuttosto, come sembra più corretto anche in base alla disciplina della materia, quale atto, esso stesso, di esercizio del potere di disapplicazione (che spetta all'amministrazione e non al contribuente); le "determinazioni del Direttore generale delle Entrate sono comunicate al richiedente mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, con "provvedimento" "da ritenersi definitivo" (d.m. n. 259 del 1998, art. 1, in specie commi 4 e 6). In sostanza, la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'Amministrazione, a seguito di una fase istruttoria e di una valutazione tecnica, e con particolari garanzie procedurali, porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere, comunque, sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata».

2.5 Secondo l'orientamento ormai consolidato di questa Corte, «in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. 28 dicembre 2001, n. 448» (Cass., Sez. 6-5, 5 luglio 2017, n. 13963; Cass., Sez. 5, 28 maggio 2014, n. 11929; Cass., Sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass., Sez. 6-5, 6 ottobre 2017, n. 23469).

2.6 È stata, quindi, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando le concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è natura/iter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichia-

rati espressamente impugnabili dall'art. 19 del lg. n. 546 del 1992: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, *ex art. 100 c.p.c.*, a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (Cass., Sez. 5, 05/10/2012, n. 17010; Cass., Sez. 6-5, 15/02/2018, n. 3775).

2.7 Il contribuente ha, quindi, la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato 19, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento; ciò comporta che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (in termini, Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., Sez. un., 11 maggio 2009, n. 10672; Cass., Sez. 5, 18 novembre 2008, n. 27385; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2010, n. 14373; Cass., Sez. 5, 7 aprile 2011, n. 8033; Cass., Sez. 5, 18 maggio 2011, n. 10987; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2011, n. 16100).

2.8 La tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del lg. n. 546 del 1992 non preclude, dunque, la facoltà al contribuente di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive *ex art. 37-bis*, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto seppur atto non rientrante in quelli indicati dall'art. 19, è il provvedimento con il quale l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario, ossia quello risultante dal rifiuto dell'invocata disapplicazione delle norme antielusive (Cass., Sez. 6-5, 5 giugno 2017, n. 13963; Cass., Sez. 6-5, 15 febbraio 2018, n. 3775; Cass., Sez. 5, 8 maggio 2019, n. 12150; Cass., Sez. 6-5, 11 dicembre 2019, n. 32425; Cass., Sez. 5, 21 gennaio 2020, n. 1230; Cass., Sez. 5, 15 ottobre 2021, n. 28251).

In applicazione di questi principi, è stato anche ritenuto (Cass., Sez. 6-5, 19/02/2016, n. 3315) che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, *ex art. 36-bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (c.d. avviso bonario) e si è pure affermato (Cass., Sez. 5, 7 giugno 2019, n. 15457; Cass., Sez. 5, 20 dicembre 2018, n. 32962) che «le risposte rese dall'Amministrazione finanziaria agli atti di interpello di cui all'art. 11 della l. n. 212 del 2000 non sono impugnabili, trattandosi di meri pareri che non incidono direttamente in danno del contribuente, salvo quelli resi a seguito di richiesta di disapplicazione di norme antielusive i quali, anche secondo la disciplina anteriore alle modifiche introdotte dal d.lg. n. 156 del 2015, possono essere impugnati in quanto contenenti una compiuta pretesa tributaria».

2.9 Va, in ogni caso, chiarito che l'omessa impugnazione dell'atto di diniego non pregiudica in alcun modo la posizione del contribuente che ad esso non ri-



tenga di adeguarsi, poiché si tratta di atto privo di efficacia vincolante. Infatti, la risposta all'interpello non impedisce in primo luogo all'Amministrazione di rivalutare – in sede di riesame della dichiarazione dei redditi o dell'istanza di rimborso – l'orientamento (negativo) precedentemente espresso, né al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato; ovviamente la risposta positiva del direttore generale impedisce, invece, all'Amministrazione – sempre che i fatti accertati in sede di controllo della dichiarazione corrispondano a quelli rappresentati nell'istanza – l'applicazione della norma antielusiva oggetto dell'interpello, in applicazione del principio di tutela dell'affidamento, che ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale anche nell'ordinamento tributario, nel quale trova espresso riconoscimento con l'art. 10 della l. n. 212 del 2000.

2.10 Pertanto, conserva validità il principio, più volte enunciato da questa Corte, secondo il quale, «in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), sia che la presentazione dell'interpello e la conseguente risposta negativa dell'Amministrazione, al quale il contribuente può non adeguarsi, senza doverlo necessariamente impugnare, non impediscono al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico impositivo che gli venga successivamente notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva; sia che egualmente, in caso in cui l'interpello non sia stato proposto, il contribuente potrà comunque richiedere in sede giurisdizionale l'accertamento dei presupposti per la disapplicazione della disciplina antielusiva (Cass., Sez. 5, 24 febbraio 2021, n. 4046; Cass., Sez. 5, 28 maggio 2020, n. 10158; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2019, n. 7402; Cass., Sez. 5, 12 maggio 2012, n. 17010; Cass., Sez. 5, 28 luglio 2017, n. 18807, in materia di IVA).

2.11 Alla stregua delle considerazioni svolte, la società contribuente aveva, dunque, un interesse qualificato, ai sensi dell'art. 100 c.p.c., ad insorgere contro un atto che aveva una sua lesività sulla sua sfera giuridica, e, quindi, ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto in esame.

La sentenza in questa sede impugnata non si è discostata dall'orientamento consolidato formatosi sulla questione prospettata con il mezzo in esame, che non risulta scalfito dalle argomentazioni svolte dalla ricorrente e dal quale questo Collegio non ravvisa ragioni per discostarsi.

3. Conclusivamente, il ricorso va rigettato, con conseguente condanna della parte ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che si liquidano come in dispositivo.

Quanto alla regolazione dell'obbligo del pagamento del doppio del contributo unificato, va fatta applicazione – nei confronti dell'Agenzia delle Entrate – del principio secondo cui, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato,

non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso (Cass., Sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., Sez. un., 25/11/2013, n. 26280; Cass., Sez. un., 20/02/2020, n. 4315).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 2.600,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

**Sent. n. 11280 del 7 aprile 2022 (emessa il 11 marzo 2022) della Cass., Sez. V civ. – Pres. Cirillo Ettore, Rel. Condello Pasqualina A.P.**

IRPEF – Avviso di accertamento – Richiesta al contribuente di documenti attraverso questionario – Completamento con l'avvertenza delle conseguenze del mancato adempimento.

Massima

*In tema di accertamento fiscale, l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dagli artt. 32, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, assolve alla funzione di assicurare – in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria – un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, essendo necessario che l'Ufficio fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo il contribuente delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare – ai sensi degli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente – l'azione dell'Ufficio.*

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate notificò a V.A., all'esito di accertamento sintetico ex 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, tre distinti avvisi di accertamento, per gli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008, con i quali era stata recuperata a tassazione maggiore imposta IRPEF.

La Commissione Tributaria Provinciale di Como, dinanzi alla quale la contribuente propose ricorso, accolse la domanda subordinata di rideterminazione del reddito, riducendo il maggior reddito accertato.

2. La contribuente impugnò la sentenza, chiedendo l'annullamento degli atti impositivi per carenza del presupposto impositivo, mentre l'Agenzia delle Entrate propose appello incidentale in relazione alle statuizioni della sentenza di primo grado a sé sfavorevoli.

La Commissione Tributaria Regionale rigettò l'appello della contribuente, accogliendo quello incidentale. Dopo aver rilevato che i giudici provinciali avevano fondato il proprio giudizio su criteri di equità non consentiti, osservò che: a) l'Ufficio aveva evidenziato come ai disinvestimenti documentati dalla contribuente corrispondessero altrettanti investimenti in titoli; le relative somme non potevano avere determinato un abbattimento del maggior reddito accertato, in quanto quelle somme erano uscite dalla disponibilità familiare nello stesso momento in cui erano entrate e non potevano, di conseguenza, essere state utilizzate per sostenere il tenore di vita misurato sulla base dei beni indice di capacità contributiva; b) i conti correnti della V.A. mostravano numerosi movimenti, in entrata e in uscita, e facevano emergere una situazione anomala della posizione reddituale del nucleo familiare. Considerato che gli introiti documentati dall'appellante non avevano rilevanza ai fini del maggior reddito accertato perché erano stati reinvestiti e che la contribuente non aveva addotto tali dati in risposta al questionario inviato dall'Ufficio, cosicché era decaduta dalla possibilità di farli valere in giudizio, i giudici di appello conclusero che «i dati esibiti dalla contribuente» non consentivano di dare un'esatta misura di come eventualmente le ulteriori disponibilità finanziarie del nucleo familiare fossero state impiegate nella gestione delle spese familiari.

3. V.A. ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta decisione, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati con memoria *ex* 378 c.p.c.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente, censurando la sentenza gravata per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, sostiene che la CTR avrebbe omesso di considerare le risultanze documentali che evidenziavano l'esistenza di residui attivi dopo gli investimenti eseguiti in ciascuno dei tre anni d'imposta sottoposti ad accertamento, costituiti da proventi esclusi dall'imponibile.

2. Con il secondo motivo la contribuente denuncia la violazione dell'art. 38, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per non avere i giudici regionali ritenuto raggiunta la prova dell'impiego delle disponibilità liquide conseguite nei tre anni oggetto di verifica al fine di sostenere le spese presuntivamente riferite agli indici di capacità contributiva individuati dall'Agenzia delle Entrate, pur emergendo dai documenti offerti, e non contestati, che nel triennio 2006-2008 il nucleo familiare aveva avuto a disposizione proventi legalmente esclusi dall'imponibile per importi, al netto di eventuali reinvestimenti, sempre superiori agli imponibili accertati.

3. Il primo ed il secondo motivo, da scrutinare congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono fondati.

3.1 Occorre ribadire in linea generale che la norma di cui all'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, legittima la presunzione, da parte dell'amministrazione finanziaria, di un reddito maggiore di quello dichiarato dal contribuente sulla base di elementi indiziari dotati dei caratteri della gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. e, in presenza di tale presupposto, la norma non impone altro onere all'Amministrazione ma piuttosto pone a carico del contribuente l'onere di offrire la prova contraria: prova testualmente riferita, nel successivo comma 6, al fatto che «il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte», con la espressa precisazione che «l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione».

3.2 L'oggetto della prova contraria da parte del contribuente riguarda non solo, dunque, la disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte) ma anche «l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso».

Come questa Corte ha avuto modo di chiarire (Cass., Sez. 5, 18 aprile 2014, n. 8995, richiamata dalle successive Cass., Sez. 5, 26 novembre 2014, n. 25104; Cass., Sez. 6-5, 16 luglio 2015, n. 14885), pur non prevedendosi esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, si chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere). In tal senso va letto lo specifico riferimento alla prova (risultante da «idonea documentazione») della «entità» di tali eventuali ulteriori redditi e della «durata» del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico.

3.3 Tanto premesso, la *regula iuris* applicata al caso concreto dal giudice *a quo* non appare pienamente rispettosa del quadro normativo così ricostruito, dovendosi ritenere che, nell'affermare la piena legittimità dell'accertamento in quanto fondato sulla presunzione di maggior reddito derivante dalle spese gestionali sostenute, esso abbia trascurato di esaminare in modo specifico e puntuale tutta la documentazione prodotta dalla contribuente al fine di verificare l'esistenza di disponibilità finanziarie capaci di giustificare le spese correlate al possesso di beni e di incrementi

A fronte dell'accertamento compiuto dall'Amministrazione finanziaria che ha stimato un reddito presunto rispettivamente di euro 78.786,80 per l'anno 2006, di euro 92.416,98 per l'anno 2007 e di euro 86.944,00 per l'anno 2008, la contribuente ha dedotto che il giudice di appello aveva ommesso di considerare:

– in relazione all'anno 2006, la documentazione richiamata al paragrafo 2.1. del primo motivo di ricorso volta a dimostrare la percezione di importi legalmente esclusi dall'imponibile, risparmi accumulati nell'anno precedente per totali euro 138.173,69, il rimborso di polizze assicurative e di cedole del prestito obbligazionario O. 84 s.p.a.;

– in relazione all'anno 2007, la documentazione indicata al paragrafo 3.1. del primo motivo di ricorso volta a provare il rimborso del titolo obbligazionario O. 84 s.p.a., nonché delle cedole del prestito obbligazionario O. 84 s.p.a., che erano state accreditate sul conto corrente;

– in relazione all'anno 2008, la documentazione richiamata al paragrafo 4.1. del primo motivo di ricorso idonea a dimostrare i proventi legalmente esclusi dall'imponibile, il rimborso di titoli obbligazionari e la riscossione di cedole del prestito obbligazionario O. 84 s.p.a.

3.4 Anche con la memoria illustrativa la ricorrente ha ribadito, facendo espreso riferimento ai documenti prodotti in primo ed in secondo grado, non solo di avere provato le spese sostenute, ma anche che nel triennio 2006-2008 aveva potuto contare su disponibilità, non aventi natura reddituale, confluite sui conti correnti, per importi più che sufficienti a coprire le spese contestate.

3.5 La motivazione della sentenza impugnata non contiene un esame analitico della documentazione allegata e, in particolare, delle disponibilità finanziarie sopra indicate, né della loro idoneità a giustificare i fatti posti a base dell'accertamento fiscale, avendo la T.R., con un giudizio sommario, escluso ogni valore probatorio della documentazione prodotta dalla contribuente sul rilievo, del tutto generico, che «gli introiti documentati» sono stati reinvestiti, così rimpinguando il patrimonio familiare, e che i dati esibiti non consentono di ricostruire come le ulteriori disponibilità finanziarie del nucleo familiare siano state in concreto impiegate nella gestione delle spese familiari.

3.6 Come chiarito da questa Sezione (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2020, n. 21700), «al fine del più ampio rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva, nel processo, che sia instaurato a seguito di accertamenti sintetici e induttivi per la determinazione dell'obbligazione fiscale del soggetto giuridico d'imposta, costituisce principio a tutela della parità delle parti quello secondo cui all'inversione dell'onere della prova, che impone al contribuente l'allegazione di prove contrarie a dimostrazione della inesistenza del maggior reddito attribuito dall'Ufficio, deve seguire, ove a quell'onere di allegazione il contribuente abbia provveduto, un esame analitico da parte dell'organo giudicante, che non può pertanto limitarsi a giudizi sommari, privi di ogni riferimento alla massa documentale entrata nel processo. Il principio, a garanzia della parità e del regolare contraddittorio processuale per la corretta definizione del rapporto giuridico d'imposta, è tanto più pervasivo quanto più si rifletta sulla limitazione di accesso nel settore tributario ai mezzi di prova, in parte inibiti dall'art. 7, comma 4, d.lg. n. 546 del 1992».

I giudici regionali avrebbero dunque dovuto esaminare tutta la documentazione esibita dalla contribuente, valutandone l'idoneità a sopportare le spese di mantenimento dei beni costituenti gli indici di spesa individuati dall'Ufficio finanziario.

4. Con il terzo motivo, censurando la decisione gravata per violazione dell'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, la contribuente contesta ai giudici di appello di avere affermato: «non avendo la contribuente addotto tali dati in rispo-

sta al questionario inviato all'ufficio, la contribuente è decaduta dalla possibilità di farle valere in appello». Evidenzia, al riguardo, che l'Agenzia delle Entrate nelle controdeduzioni depositate nel giudizio di merito aveva formulato l'eccezione di decadenza di cui al quarto comma del citato 32 con riferimento, la prima volta, al possesso di obbligazioni emesse da O. 84 s.p.a. e, la seconda, alle movimentazioni bancarie, sebbene il possesso di redditi esenti e la presenza di disponibilità liquide sufficienti a giustificare il tenore di vita familiare fossero stati puntualmente addotti sin dalla prima risposta al questionario. Saggiunge che l'Agenzia non aveva chiesto di produrre gli estratti dei conti correnti, intestati alla stessa ricorrente e al coniuge, cosicché le produzioni compiute nel corso del giudizio non potevano ritenersi pregiudicate dalla decadenza, potendosi pervenire alla sanzione dell'inutilizzabilità solo a fronte di una specifica richiesta dell'Amministrazione.

4.1 Il motivo è fondato.

4.2 Come questa Corte ha già chiarito, «In tema di accertamento fiscale, l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dagli artt. 32, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, assolve alla funzione di assicurare – in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria – un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, essendo necessario che l'Ufficio fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo il contribuente delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare – ai sensi degli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente – l'azione dell'ufficio» (Cass., Sez. 5, 24 novembre 2020, n. 26646). Nello stesso senso, si è precisato che «In tema di accertamento tributario, occorre distinguere l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria richieda al contribuente documenti mediante questionario, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, ovvero dell'art. 51 d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA, da quella avanzata nel corso di attività di accesso, ispezione o verifica ex art. 33 d.P.R. n. 600 cit., quanto all'imposizione reddituale ed ex art. 52 del d.P.R. n. 633 cit., quanto all'IVA, poiché – ferma restando la necessità, in ogni ipotesi, che l'Amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza – nel primo caso, il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, con conseguente inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato; nel secondo caso, invece, la mancata esibizione di quanto richiesto ne preclude la valutazione a favore del contribuente solo ove

si traduca in un sostanziale rifiuto di rendere disponibile la documentazione, incombendo la prova dei relativi presupposti di fatto sull'Amministrazione finanziaria.» (Cass., Sez. 5, 14 giugno 2021, n. 16757).

4.3 Nel caso di specie, essendo pacifica la circostanza della richiesta al contribuente di documenti mediante questionario, la CTR non ha dato atto in sentenza di avere compiuto accertamenti in ordine ai presupposti di fatto sopra richiamati (richiesta specifica ed avvertimento delle conseguenze dell'inottemperanza), essendosi limitata ad un'astratta enunciazione del principio dell'inutilizzabilità della documentazione, senza fare specifico riferimento ai requisiti a monte della relativa sanzione processuale.

5. In conclusione, il ricorso deve essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

**Ord. n. 13234 del 28 aprile 2022 (emessa il 06 aprile 2022) della Cass., Sez. V civ. – Pres. Sorrentino Federico, Rel. Giudicepietro Andreina**

IRPEF – Avviso di accertamento – Indennità di incentivo all'esodo – Presentazione dell'istanza di rimborso da parte del contribuente – Decadenza – Operatività dell'art. 38 d.P.R. n. 602/73 – Rigetto.

Massima

*La decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte europea dei diritti dell'uomo, atteso che la stessa Corte ha più volte precisato che la materia tributaria rientra nel c.d. "nucleo duro" delle prerogative della potestà pubblica, sicché predomina la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali.*

Fatti di causa

1. G.D. ricorre con due motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza 112/XI/13 della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, pronunciata in data 21 ottobre 2013, depositata in data

2 dicembre 2013 e non notificata, che ha rigettato l'appello del contribuente, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione del diniego di rimborso per errata tassazione ai fini IRPEF delle indennità di incentivo all'esodo per l'anno di imposta 2004.

2. Con la sentenza impugnata, la CTR rilevava che il d.P.R. 22/12/1986, n. 917, art. 19, comma 4-*bis*, nel testo vigente fino al 3 luglio 2006, prevedeva l'applicazione di un'aliquota agevolata sulle somme percepite come incentivo all'esodo volontario, pari alla metà di quella ordinariamente applicabile per le indennità di trattamento di fine rapporto e per tutte le altre indennità equipollenti, individuando l'età come elemento caratterizzante; in particolare la norma era applicabile agli uomini che al momento dell'esodo avessero compiuto i 55 anni e alle donne che ne avessero compiuti 50.

Tale norma, ritenuta dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea in contrasto con i principi comunitari di parità di trattamento tra uomini e donne (sentenza del 21 luglio 2005), era stata abrogata dal legislatore con d.l. 4 luglio 2006, n. 233, convertito con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, anche al fine di eliminare i profili di incompatibilità della normativa nazionale con la normativa comunitaria, mantenendone però l'applicazione alle somme corrisposte in relazione ai rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del suddetto decreto, nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione ai rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o di accordi, aventi data certa, anteriore alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Posto che la Corte di Giustizia aveva ritenuto discriminatoria la disciplina che prevedeva una diversa età per le donne e per gli uomini, ai fini della riduzione alla metà delle imposte dovute per le somme percepite a titolo di incentivo all'esodo, e che il legislatore italiano, con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, citato, aveva eliminato la disparità di trattamento nei confronti degli uomini (art. 19, comma 4-*bis*, t.u.i.r.), la CTR esaminando l'aspetto relativo alla decorrenza dei termini decadenziali di 48 mesi, ex art. 38 del d.P.R. n. 602/73, per la presentazione dell'istanza di rimborso, ha ritenuto che esso decorresse, non dalle pronunzie della Corte di Giustizia, ma dal momento in cui era stata operata la ritenuta.

Pertanto il giudice di appello aveva ritenuto che, nel caso di specie, la CTP di Bologna correttamente avesse dichiarato intempestive le richieste di rimborso del contribuente.

Secondo la CTR, la disparità di trattamento era stata riconosciuta ingiusta al momento della tassazione della liquidazione e quindi ben poteva il ricorrente attivarsi nei termini di cui all'art. 38 per far valere il diritto al rimborso.

3. A seguito del ricorso, l'agenzia delle entrate è rimasta intimata.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica dell'11 gennaio 2022.

Il sostituto procuratore generale, Mauro Vitiello, ha depositato conclusioni scritte, con cui ha chiesto l'accoglimento del primo motivo di ricorso.

A seguito di rinvio per impedimento del relatore, il giudizio veniva nuovamente fissato per l'adunanza camerale del 06 aprile 2022.



### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione della direttiva CEE del 09/02/1976, n. 76/207/CEE; della direttiva CEE del 19/12/1978, n. 79/CEE; dell'art. 14, della direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2006, n. 54, *Gazzetta* 26/07/2006 UE n. 204; dell'art.19, comma 4-*bis*, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; dell'art. 36, comma 23, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dall'art. 1, l. n. 248/2006; dell'art. 12 l. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

Secondo il ricorrente, il diritto al rimborso era sorto solo con la sentenza della CGE del 21 luglio 2005 n. 207 (che ha dichiarato la contrarietà al diritto unionale della disciplina discriminatoria) e con la successiva ordinanza del 16 gennaio 2008 n. 128 (che imponeva al giudice nazionale di disapplicare la disposizione discriminatoria), dunque in epoca successiva al decorso dei 48 mesi dall'effettuazione della ritenuta, avvenuta nell'anno di imposta 2004.

Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo ed oggetto di discussione tra le parti, consistente nella circostanza che la legittimazione del ricorrente all'istanza di rimborso si sarebbe concretizzata solo nel 2008, a seguito dell'ordinanza CGE, Sez. 7, 16 gennaio 2008, n. 128, che imponeva al giudice nazionale di disapplicare la disposizione discriminatoria e di applicare alla categoria discriminata la stessa disciplina dell'altra categoria.

Deduceva il ricorrente che la stessa Agenzia delle Entrate, con circolare n. 62/E del 29 dicembre 2008, aveva disposto l'applicazione della disciplina più favorevole anche agli uomini, ponendo nel nulla la precedente risoluzione n. 112/E del 13 ottobre 2006.

2. I motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono infondati e vanno rigettati.

Preliminarmente, deve rilevarsi che lo stesso ricorrente ammette di aver presentato l'istanza di rimborso in data 11 maggio 2009, oltre la scadenza di 48 mesi dal momento in cui era stata effettuata la trattenuta.

Le Sezioni unite di questa Corte, con orientamento seguito univocamente nelle decisioni successive delle sezioni semplici, hanno chiarito che «Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e decorrente dalla “data del versamento” o da quella in cui “la ritenuta è stata operata”, opera anche nel caso in cui l'imposta sia stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di Giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia – come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale – incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche» (Cass., Sez. un., 16/06/2014, n. 13676).

Conseguentemente, «in tema di rimborso delle imposte sui redditi, l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole

leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto comunitario, ovvero uno *jus superveniens* con applicabilità retroattiva» (Cass., Sez. un., 16/06/2014, n. 13676 citata; Cass., 10/06/2008, n. 15276).

Si è, al riguardo, precisato che la scadenza del termine per richiedere il rimborso determina il consolidamento dei rapporti di dare ed avere tra contribuente ed erario e l'esaurimento dello stesso rapporto tributario (Cass., 21/04/2011, n. 9223), con la conseguenza che il contenuto dello stesso non può più essere messo in discussione.

Ciò comporta che anche le richieste di rimborso dei tributi incompatibili con la normativa comunitaria devono essere presentate entro i termini di decadenza, termini che non contrastano con le disposizioni comunitarie (Cass., Sez. un., n. 13676/2014 citata; Cass., 5/0/2012, n. 17009).

Come osservato da questa Corte in una recente decisione in fattispecie analoga, «La decorrenza del termine di decadenza di cui all'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 per l'esercizio del diritto al rimborso delle imposte sui redditi dal momento del versamento opera anche qualora l'imposta sia pagata sulla base di una norma in seguito dichiarata in contrasto con il diritto unionale, incontrando l'efficacia retroattiva della relativa pronuncia il limite dei rapporti esauriti, senza che, in senso contrario, assuma rilievo la giurisprudenza sulla tutela del legittimo affidamento della Corte europea dei diritti dell'uomo, atteso che la stessa Corte ha più volte precisato che la materia tributaria rientra nel c.d. "nucleo duro" delle prerogative della potestà pubblica, sicché predomina la natura autoritativa del rapporto tra il contribuente e la collettività ed i singoli Stati godono di ampia discrezionalità, sia pure entro i confini della riserva di legge sostanziale e del rispetto dei diritti fondamentali» (Cass., Sent. n. 7390/2019, alla cui ampia motivazione si rimanda).

D'altra parte, anche la Corte di giustizia CE ha espressamente affermato che «il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre un termine nazionale di decadenza alle azioni di rimborso di tributi percepiti in violazione di disposizioni comunitarie, anche se questo Stato membro non ha ancora modificato la propria normativa interna per renderla compatibile con tali disposizioni» (Sent. 17 novembre 1998, Causa C-228/96 Fallimento Aprile s.r.l. c/Amm. Finanz., pt. 45).

Il ricorso va, pertanto, rigettato, avendo il giudice d'appello accertato che la domanda di rimborso del contribuente è intervenuta oltre 48 mesi dopo l'effettuazione della ritenuta alla fonte.

Nulla deve disporsi in ordine alle spese, in quanto l'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

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

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

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

## Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a.

80121 NAPOLI - Via Chiatamone, 7 - Tel. 0817645443 pbx - fax 0817646477

### Condizioni di abbonamento Cartaceo

<i>Italia</i>	IP singolo € 150,00	IP illimitati € 225,00
<i>Estero</i>	IP singolo € 250,00	IP illimitati € 325,00

### Cartaceo ed *online*

<i>Privati</i>	Abbonamento € 100,00	Fascicolo € 33,00
<i>Estero</i>	Abbonamento € 200,00	Fascicolo € 66,00

I prezzi si intendono comprensivi di IVA.

L'abbonamento decorre dal 1° gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri dell'annata, compresi quelli già pubblicati. Il pagamento può essere eseguito con queste modalità:

- Mediante bonifico bancario sul c/c 70, intestato a Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a., via Chiatamone, 7 - 80121 Napoli; - Banca Fideuram S.p.a.  
IBAN IT7310329601601000067209851.
- Con carta di credito in caso di acquisto sul sito [www.edizioniesi.it](http://www.edizioniesi.it)

I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati entro 15 giorni dal ricevimento del fascicolo successivo. Decorso tale termine si spediscono contro rimessa dell'importo. Per ogni effetto l'abbonato elegge domicilio presso le Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a.

Le richieste di abbonamento, le segnalazioni di mutamenti di indirizzo e i reclami per mancato ricevimento di fascicoli vanno indirizzati all'Amministrazione presso la casa editrice:

Edizioni Scientifiche Italiane S.p.a., via Chiatamone 7 - 80121 Napoli

Tel. 081/7645443 - Fax 081/7646477

Internet: [www.edizioniesi.it](http://www.edizioniesi.it)

e-mail: [periodici@edizioniesi.it](mailto:periodici@edizioniesi.it)

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4 della legge 22 aprile 1941, n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000.

Informiamo tutti gli abbonati al Periodico che, ai sensi della normativa vigente, i dati personali sono registrati su *data base* elettronico di proprietà di Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a, con sede legale alla via Chiatamone 7 - 80121 Napoli, titolare del trattamento. I dati personali sono trattati tramite i propri incaricati.